

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2013

Bc. Monika Rutová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Analýza účetních výkazů CPI Facility, a. s. sestavených dle české legislativy a IFRS

**Analysis of financial statements of the CPI Facility, a. s. prepared
according to the Czech legislation and the IFRS**

DP – EF – KFÚ 201341
Bc. Monika Rutová

Vedoucí práce: Ing. Brabec Zdeněk, Ph.D., katedra financí a účetnictví
Konzultant: Ing. Pavla Jašíková

Počet stran: 96 Počet příloh: 5

Datum odevzdání: 21. května 2013

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 21. května 2013

Monika Rutová

Anotace

Tato diplomová práce se věnuje komparaci účetních výkazů sestavených dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V teoretické části je provedena deskripce vývoje účetnictví, funkce účetnictví a informačních potřeb jeho uživatelů. Dále jsou popsána pravidla a principy, na kterých jsou postaveny US GAAP, IFRS a česká účetní legislativa, následně je vysvětlena současná snaha o harmonizaci mezi systémy US GAAP a IFRS a také harmonizace českého účetnictví s evropskou účetní legislativou. Ve třetí části jsou analyzovány předpoklady pro sestavení účetní závěrky dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V praktické části jsou na příkladu konkrétní společnosti demonstrovány rozdíly ve výkazech sestavovaných dle českého účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, jež vznikají u vybraných vykazovaných položek. Z těchto odlišností vyplývají významné rozdíly ve výsledku hospodaření vykázaného dle IFRS a dle ČÚL.

Klíčová slova

Česká účetní legislativa, harmonizace účetnictví, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, účetní výkazy, US GAAP.

Annotation

This diploma thesis compares financial statements prepared in accordance with the Czech accounting legislation and the International financial reporting standards. The theoretical part describes the development of accounting, its functions and information needs of its users. It is followed by the description of rules and principles that create foundation for US GAAP, International financial reporting standards IFRS and Czech accounting legislation. Subsequently it explains the current trend to bring the US GAAP and IFSR systems in line, as well as matching up the Czech accounting system to the European accounting legislation. The third part analyses conditions for preparation financial statements accordance with the Czech accounting legislation and the International financial reporting standards. The practical part uses examples from a specific company to show the differences arising by the selected items of financial statements prepared according to the Czech accounting legislation and the International financial reporting standards. These discrepancies cause remarkable difference in the amount of profit calculated in compliance with IFRS and/or Czech accounting legislation.

Key Words

Czech Accounting Legislation, Accounting Harmonization, International Financial Reporting Standards, Accounting Statements, US GAAP.

Obsah

Seznam zkratek.....	9
Seznam tabulek.....	10
Seznam obrázků.....	11
Úvod	12
1. Účetnictví a klasifikace účetních systémů	14
1.1 Historie a postupný vývoj účetnictví	15
1.2 Účetnictví finanční a manažerské	17
1.3 Funkce účetnictví a jeho uživatelé.....	18
1.4 Klasifikace účetních systémů.....	20
2. Harmonizace účetních systémů	24
2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS	25
2.2 Americké všeobecně uznávané účetní zásady – US GAAP	31
2.3 Konvergence IFRS a US GAAP	34
2.4 Proces harmonizace v rámci EU	37
2.5 Česká účetní legislativa	39
3. Vykazování účetních informací dle IFRS a ČÚL	45
3.1 Účetní závěrka dle IFRS	45
3.2 Účetní závěrka dle ČÚL	61
3.3 Vybrané podobnosti a rozdíly ve vykazování dle IFRS a ČÚL	72
4. Analýza účetních výkazů dle požadavků IFRS.....	74
4.1 Představení společnosti.....	74
4.2 Analýza účetních výkazů vybrané společnosti dle požadavků IFRS.....	76
Závěr	90
Seznam použité literatury	92
Seznam příloh	96

Seznam zkratek

AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CAP	Committee on Accounting Procedure
ČÚL	Česká účetní legislativa
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FAF	Financial Accounting Foundation
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAC	Statements of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles

Seznam tabulek

Tabulka 1: Hierarchie předpisů regulujících účetnictví v rámci US GAAP	34
Tabulka 2: Vybrané rozdíly ve vykazování dle IFRS a ČÚL.....	72
Tabulka 3: Výpočet odpisů automobilu Škoda Roomster dle ČÚL	78
Tabulka 4: Výpočet odpisů automobilu Škoda Fabia Combi dle ČÚL.....	79
Tabulka 5: Výpočet odpisů automobilu Škoda Roomster dle IFRS.....	79
Tabulka 6: Výpočet odpisů automobilu Škoda Fabia Combi dle IFRS	79
Tabulka 7: Výpočet odpisů notebooku	80
Tabulka 8: Přehled klíčových dat ze smlouvy o finančním pronájmu	82
Tabulka 9: Leasingové splátky dle ČÚL	82
Tabulka 10: Leasingové splátky dle IFRS.....	83
Tabulka 11: Prodej automobilu po ukončení smlouvy o finančním leasingu se zohledněním zůstatkové ceny.....	84

Seznam obrázků

Obrázek 1: Klasifikace účetních systémů – deduktivní přístup	22
Obrázek 2: Organizační struktura Nadace IFRS	28

Úvod

Účetní výkaznictví je v současné době často skloňovaným tématem, a to především proto, že uživatelé účetních informací zachycených v účetních výkazech potřebují, aby byli schopni interpretovat data v nich obsažená správným způsobem. V současné době je základním předpokladem pro správnou interpretaci potřebná detailní znalost příslušného účetního systému.

Cílem všech účetních systémů je poskytovat informace svým uživatelům. Země střední Evropy, Německo, Francie a dalších země, kam patří i Česká republika, považují za hlavní uživatele účetních výkazů stát, banky a vedení společností. Naproti tomu USA a další země používající US GAAP využívají spíše přímého investování, a proto jsou uživateli účetních informací především investoři a majitelé dluhopisů podniku. Pokud je cílem amerického podniku získat kapitál, obrací se přímo na veřejnost, tj. hledá kapitál na kapitálových trzích, zatímco evropská firma získává finance prostřednictvím bankovního sektoru.

Stále častější transakce na nadnárodní úrovni, popř. konsolidace výkazů pro potřeby zajištění informací pro firmy obchodované na burzách, ukazují na stále vyšší potřebu uživatelů účetních informací sjednotit pravidla pro vykazování podobných transakcí v každém z účetních systémů (IFRS, US GAAP, ČÚL) jednotným způsobem.

Z této skutečnosti vyplývá potřeba harmonizace účetních systémů, jejich základních pravidel a principů, na kterých jsou postaveny. Již několik let probíhající projekt harmonizace mezi US GAAP a IFRS, nazývaný Projekt konvergence, má svůj cíl právě v tom, aby byly odstraněny rozdíly mezi těmito systémy. Protože je ale každý z nich postaven na jiném přístupu k vykazování a oceňování účtovaných transakcí, bude toto úsilí vyžadovat množství dohod a ústupků. Nejsložitější bude, kromě procesu implementace pravidel do legislativ jednotlivých zemí, vytvořit takový systém pravidel, jenž bude aplikovatelný jak v USA, tak v evropských zemích.

Co se týká české legislativy, proces harmonizace probíhá především prostřednictvím harmonizace s pravidly Evropské unie. Ta svým nařízením z roku 2002 rozhodla,

že společnosti emitující cenné papíry registrované na kapitálových trzích budou užívat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Toto rozhodnutí je účinné od roku 2005 a významným způsobem přispělo ke stále častějšímu použití Mezinárodních účetních standardů v České republice.

Tato diplomová práce je rozdělena na čtyři základní části:

V první části je provedena deskripce pojmu účetnictví, jeho vývoje, přístupů k účetnictví, jeho funkcí a jednotlivých účetních systémů.

Druhá část se zabývá harmonizací účetních systémů. Zaměřuje se na principy, na jakých jsou postaveny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, US GAAP a česká účetní legislativa. Následně je představen projekt konvergence mezi IFRS a US GAAP a popsán vývoj a aktuální situace harmonizace českého účetnictví s pravidly v Evropské unie.

Třetí část analyzuje způsoby vykazování účetních informací dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české legislativy se zaměřením na předpoklady sestavení účetní závěrky, prvky účetní závěrky, oceňování položek účetní závěrky a její součásti dle požadavků obou systémů.

Ve čtvrté části je provedena analýza účetních výkazů vybrané společnosti podle požadavků Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, přičemž jsou analyzovány jednotlivé položky výkazů a vyhodnoceno, zda by byly či nebyly zobrazeny ve výkazech, popř. v jaké výši nebo jakým způsobem.

Cílem diplomové práce je komparace účetních výkazů zvolené společnosti sestavených podle požadavků české legislativy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Pomocí ilustrativních účetních transakcí je analyzován vliv odlišných požadavků obou účetních systémů na obsahovou náplň účetních výkazů. Snahou je také poukázat na rozdíly, které v případě výkazů středně velké společnosti vzniknou při zobrazení účetních transakcí podle pravidel IFRS, a tím potažmo na potřebu harmonizace účetních systémů – IFRS a ČÚL tak, aby byl každý uživatel schopen tyto informace správně interpretovat.

1. Účetnictví a klasifikace účetních systémů

Účetnictví představuje ekonomickou disciplínu, jejíž podstatou je zachycování hospodářských operací, které mají ekonomické důsledky. Získala svůj význam především díky užitečnosti jí poskytovaných informací.

Dle Janhuby se lze na účetnictví dívat ze dvou úhlů pohledu. Jednak z teoretického hlediska, kdy je účetnictví souhrnem poznatků, týkajících se účetnictví (objektu), určitým způsobem uspořádaných a směřujících ke stručnosti a jednoznačnosti. Z hlediska objektu se jedná o systém záznamů hospodářských skutečností v životě podniku, uskutečňovaných podle jasných pravidel specifickými pracovními postupy.¹

Kieso, Weygandt a Warfield charakterizují účetnictví jako prostředek k identifikaci, měření a sdělování informací o finanční situaci ekonomických subjektů zúčastněným stranám. Hlavním prostředkem, kterým jsou finanční informace poskytovány externím uživatelům, jsou účetní výkazy. Tyto informace jsou vyjádřeny v peněžních jednotkách.²

Podle Kovanicové je účetnictví „...*informační systém, který identifikuje, měří, zpracovává a prezentuje finanční informace o podniku, na jejichž základě si mohou nejen manažeři podniku, ale zejména externí uživatelé (kteří nemohou tyto informace získat jinak), učinit úsudek o podniku a přijmout kvalifikovaná rozhodnutí.*“³

¹ JANHUBA, M. Základy teorie účetnictví. 2. upravené vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 8. ISBN 978-80-245-1268-6.

² Volný překlad dle KIESO, D. E., WEYGANDT, J.J.; WARFIELD, T.D., Intermediate Accounting: IFRS Edition, s. 4.

³ KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1. vydání. Praha: Polygon, 2004, s. 6. ISBN 80-7273-095-9

1.1 Historie a postupný vývoj účetnictví

Pokud chápeme účetnictví v jeho co nejobecnějším pojetí, je kladen jeho počátek do oblasti mezi Eufratem a Tigridem asi tři tisíce let před naším letopočtem. Historické nálezy dokládají velmi rozvinutou podobu hospodářských záznamů ve starém Sumeru a v Babylonii, na dvoře faraona a také z doby Římské říše.⁴

Pokud chápeme účetnictví jako systém formálně jednotných záznamů v přesně definovaných vzájemných vazbách, je možné o něm hovořit teprve v období od konce 12. století. Právě z tohoto období z oblasti Kastilie pochází první zákonná ustanovení o povinnosti účtovat nejen pro bankéře, ale i pro obchodníky.⁵

Zpočátku šlo o vnitřně nepropojené a nesoustavné zápisy. Rozvoj obchodu však působil na peněžnictví a právě bankéři byli první, kdo vedl podrobné a vzájemně propojené účty o svých obchodech. Italské Benátky se hlásí k tomu, že právě zde byla vytištěna první učebnice moderního podvojného účetnictví a napsal ji Lucas Pacioli, ve své knize podepsaný jako Lucas de Borgo. S oblastí obchodu a způsobem vedení účetních knih se seznámil už v době, kdy se živil jako vychovatel v rodině obchodníka. V jeho knize Summa je účetnictví věnována IX. část, nazvaná „Užití matematiky v obchodním životě“. Lucas Pacioli nevytvořil podvojný účetnictví, ve svém díle pouze popsal jemu známý způsob účtování v italských Benátkách.⁶

V České republice se od první čtvrtiny 17. století začalo užívat obchodní účetnictví.⁷ Ve Francii v 17. století za Ludvíka XIV. se objevují první povinné periodické výkazy

⁴ JANHUBA, M. Základy teorie účetnictví. 2. upravené vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 180. ISBN 978-80-245-1268-6.

⁵ Tamtéž, s. 182.

⁶ Tamtéž, s. 183 – 186.

⁷ MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. s. 12. ISBN 978-80-7372-557-0.

o finanční situaci, v 18. století se začala používat běžně praxe personifikace všech účtů a z ní se odvozují operace zápisů v debetu a kreditu.⁸

Významným mezníkem ve vývoji účetnictví byla průmyslová revoluce, která započala v Anglii v 18. století. Rozvíjející se manufaktury a vysoký stupeň dělby práce se rozšiřují napříč odvětvími. Používání nových technologií má vliv také na způsob financování průmyslového podnikání. Zvyšující se objem produkce si žádal větší objem kapitálu, jenž v té době nebyly banky schopny poskytnout z důvodu hrozby nesplacení. To vedlo k expanzi akciových společností, které umožnily, aby investoři z řad veřejnosti vložili svůj kapitál do akciové společnosti, a ve formě akcií tak získali podíl na zisku společnosti.⁹

V 19. století se ustálila pravidla pro účtování neoběžných majetkových součástí a např. také účtování o časovém rozlišení. Ve 20. století vznikly a ustálily se různé metody odpisování, účtování fondů, dlouhodobého pronájmu apod.¹⁰

Co se týče českých zemí, z doložených podkladů o vedení účetnictví z nejstarších dob můžeme odvodit, že bylo používáno jednoduché účetnictví s prvky kameralistiky. Až s dalším rozvojem obchodu je možné postupně hovořit o podvojném účetnictví. Od první čtvrtiny 17. století až do roku 1918 bylo pro zachycení hospodářských operací používáno obchodní účetnictví podle německých vzorů, přičemž státní správa používala účetnictví kamerální.¹¹

Od roku 1918, kdy skončila první světová válka, byl základním právním rámcem pro účetnictví obchodní zákoník, přičemž hlavní funkcí účetnictví zůstávaly funkce informační a evidenční a reporting probíhal prostřednictvím výkazu rozvahy. Ke změnám došlo

⁸JANHUBA, M. Základy teorie účetnictví. 2. upravené vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 188 – 9. ISBN 978-80-245-1268-6

⁹HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008. s. 45. ISBN 978-80-247-2471-3.

¹⁰JANHUBA, M. Základy teorie účetnictví. 2. upravené vyd. Praha: Oeconomica, 2007. s. 188 – 9. ISBN 978-80-245-1268-6.

¹¹Tamtéž, s. 190.

po ukončení druhé světové války, kdy byl v roce 1945 základním právním rámcem Zákon o jednotné organizaci účetnictví. Reporting probíhal formou výkazu rozvahy a příjmů.¹²

Po nástupu komunistické strany po volbách v roce 1946 jsou v důsledku přechodu na centrálně řízenou ekonomiku zcela degradovány podstatné funkce účetnictví. Účetnictví je používáno spíše jako nástroj kontroly plnění plánu.¹³ Reporting je prováděn formou rozvahy, výkazu příjmů nebo výkazu o naplnění rozpočtu. Po celé 19. století je účetnictví velmi úzce spojeno a ovlivněno daňovým právem.¹⁴

Po roce 1989 bylo nutné přistoupit k celkové reformě, ke které došlo za asistence francouzských odborníků. Přestože nyní probíhají snahy o sblížení české účetní legislativy se světovou, stále vykazuje české účetnictví značné odlišnosti od mezinárodně uznávaných standardů.¹⁵

1.2 Účetnictví finanční a manažerské

Z pohledu informací, které účetnictví poskytuje, a především způsobu využití dat v něm obsažených se vyvinuly dva různé přístupy, účetnictví finanční a manažerské. Tyto přístupy se liší v tom, jaké zachycují hospodářské operace, a také způsobem a technikou

¹² Volně přeloženo z: VALLIŠOVÁ, L.; DVOŘÁKOVÁ, L. Corporate Accounting Processes in the Czech Republic in the Context of European Harmonization and Standardization. Pilsen: University of West Bohemia, 2011, vol. 1, no. 1., s. 23. Také dostupné komerčně z: <http://search.proquest.com>.

¹³ MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. s. 44. ISBN 978-80-7372-557-0.

¹⁴ Volně přeloženo z: VALLIŠOVÁ, L.; DVOŘÁKOVÁ, L. Corporate Accounting Processes in the Czech Republic in the Context of European Harmonization and Standardization. Pilsen: University of West Bohemia, 2011, vol. 1, no. 1., s. 23. Také dostupné komerčně z: <http://search.proquest.com>

¹⁵ MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. s. 45. ISBN 978-80-7372-557-0.

použitou ke zjišťování informací, např. jsou použity různé měrné jednotky, časové vymezení apod.

Jestliže finanční účetnictví poskytuje informace o podniku jako celku a o jeho vztazích k vnějšmu prostředí, manažerské účetnictví poskytuje informace především o jeho vnitřních vztazích.

Pro účely objektivnosti a srovnatelnosti musí být při zpracování finančního účetnictví dodržovány účetní zásady, metodika účtování, průkaznost účetních případů, principy podvojných zápisů v peněžních jednotkách, způsoby oceňování a jistá periodicitu výkaznictví. Výsledkem přitom mají být velmi spolehlivé, kontrolované a vnitřně provázané informace, které jsou obsaženy ve finančních výkazech.

Naproti tomu v rámci manažerského účetnictví není nutné striktně dodržovat všechny zásady, které jsou základem pro vedení finančního účetnictví. Je zaměřeno především na interní potřeby managementu a to tak, aby mu umožnilo získat informace nutné pro jeho rozhodování, kontrolu a řízení. Informace, které poskytuje manažerské účetnictví, nejsou nijak mimopodnikově regulovány, proto tento systém není jednotně vymezen, co se týče jeho cíle, obsahu a struktury.¹⁶ Jeho součástí je nákladové účetnictví, rozpočty, kalkulace apod.

1.3 Funkce účetnictví a jeho uživatelé

Základní funkcí účetnictví je poskytovat informace svým uživatelům. Informace se týkají především ekonomické a finanční situace podniku. Ze získaných dat je možné posoudit, zda jsou vedoucí podniku úspěšní v jeho řízení či zda zajišťují dlouhodobou stabilitu podniku, dosahují přiměřené výnosnosti vložených prostředků a mimo jiné i to, jestli je podnik schopen např. hradit své závazky. Je možné posoudit, jak si podnik vedl v daném období, a také odhadnout, jaký bude jeho další vývoj v budoucnosti.

¹⁶ KRÁL, B. Manažerské účetnictví, 1. vyd. Praha: Management Press, 2002, s. 20. ISBN 80-7261-062-7.

Kromě informační funkce plní účetnictví také další funkce:¹⁷

- registrační – podnikové jevy jsou zaznamenávány soustavnými zápisy;
- důkazní – účetnictví představuje důkazní prostředek při vedení sporů, zejména při uznání práv vyplývajících ze vztahů mezi věřitelem a dlužníkem;
- tvoří základnu pro vyměření daňových povinností;
- vykazuje vlastníkům, jak s jejich podnikem manažeři hospodaří;
- je podkladem pro podnikové a vnitropodnikové procesy nejrůznějších druhů a časového horizontu.

Účetní informace slouží jak manažerům podniku, tedy interním uživatelům, tak externím uživatelům (tuzemským i zahraničním), kteří se o vývoj podniku zajímají. Mezi uživatele účetních informací je možné zahrnout:¹⁸

- vlastníky – sledují výnosnost prostředků;
- vedení podniku – zaměřuje se na informace, které jsou pro něj klíčové pro úspěšné řízení společnosti;
- obchodní dodavatele – zajímají se především o to, zda je podnik schopen hradit své závazky řádně a včas;
- ostatní věřitele – informují se, zda je podnik schopen hradit své závazky (např. úroky);

¹⁷ KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, s. 2-3. 978-80-7273-169-5.

¹⁸ Tamtéž, s. 2.

- zaměstnance – mohou sledovat např. finanční stabilitu k úhradě jejich mzdových a jiných nároků, informace o prosperitě a budoucím vývoji apod.;
- vládu a její orgány – využívají informace pro řízení finanční, dotační a daňové politiky, statistické ukazatele;
- zákazníky, zejména ty, kteří mají s podnikem dlouhodobé obchodní svazky a jsou na něm do určité míry závislí – zaměřují se na celkovou situaci podniku, na jeho schopnost dodat jim své produkty v potřebné kvalitě, řádně a včas;
- potencionální investory – na základě informací o finanční situaci podniku se rozhodují o vložení svých prostředků;
- konkurenční podniky – zajímají se o informace ohledně situace v podniku, jeho výsledků a dalších zdrojů pro vyhodnocení konkurenčních rizik;
- burzu cenných papírů – sleduje informace, které jsou zákonem vymezené pro obchod s cennými papíry;
- veřejnost – údaje o prosperitě podniku, jeho záměrech. Podnik představuje potencionálního zaměstnavatele a podílí se na vývoji regionální ekonomiky.

Všechny výše uvedené subjekty čerpají informace zejména z účetních výkazů případně výročních zpráv o hospodaření obchodní společnosti.

1.4 Klasifikace účetních systémů

Obecně není možné říci, že v dnešní době existuje pouze „jedno“ účetnictví. V účetních systémech finančního účetnictví existuje řada rozdílů, které vyplývají z historického

vývoje, různých priorit a zásad jednotlivých zemí nebo organizací, které účetní pravidla stanoví. Základními znaky, ve kterých se jednotlivé účetní systémy mohou lišit, jsou:¹⁹

- vymezení okruhu uživatelů účetních výkazů;
- míra regulace účetnictví;
- řešení vztahu mezi účetnictvím a daněmi;
- vykazování daně ze zisku;
- stupeň uplatňované opatrnosti při vykazování hospodářského výsledku běžného roku;
- volba oceňovacích veličin, zejména pak rozsah uplatňování historických cen;
- stupeň zohlednění inflace.

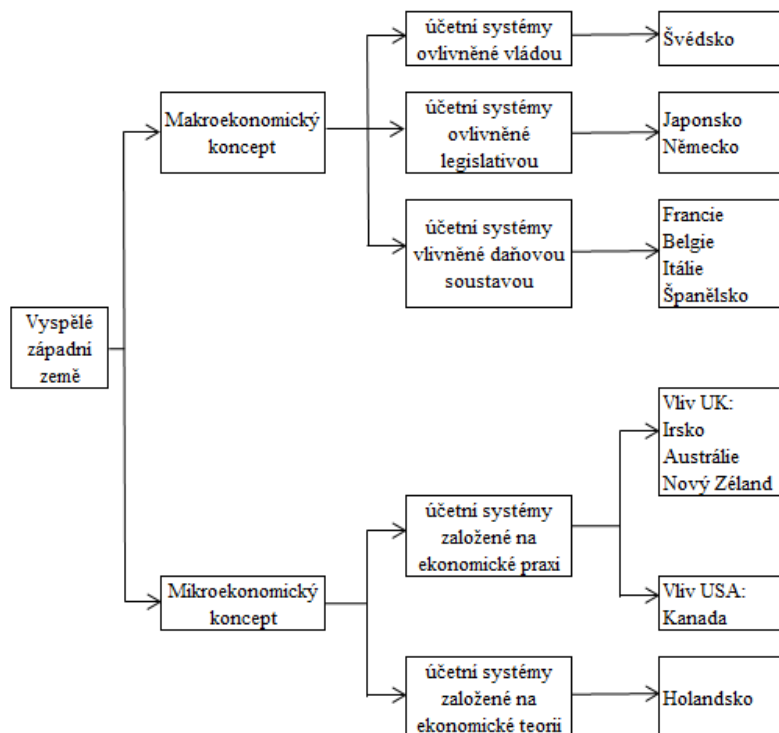
Díky značnému počtu znaků, ve kterých se mohou účetní systémy lišit, existuje také množství přístupů k jejich kategorizaci. Je možné zmínit členění dle deduktivního / induktivního postupu.

- Deduktivní postup, který vychází ze všeobecné roviny až k rovině specifické.

Tento postup je často použit v účetních systémech vyspělých západních zemí, přičemž je sestaven ze tříd, podtříd a skupin (viz obrázek č. 1). Třídy představují základní orientaci státu při tvoření účetního systému. Makroekonomický koncept vychází z národohospodářské politiky státu, účetnictví se v tomto případě podřizuje obecnému zájmu. Mikroekonomický koncept chápe účetnictví jako součást

¹⁹ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept. 4.aktualiz.vyd. Praha: Polygon, 2003, s. 2. ISBN 80-7273-090-8.

podnikohospodářské sféry a podřizuje se soukromým zájmům tak, aby přispíval k dosahování ekonomické stability podniku.²⁰



Obrázek 1: Klasifikace účetních systémů – deduktivní přístup

Zdroj: NOBES, C.; PARKER, R. B. Comparative international accounting. 5th ed. Harlow: PrenticeHall, 1998. 58 s. ISBN 0-13-736463-6.

- Induktivní postup se naopak prioritně zaměřuje na rovinu specifickou a z ní se teprve dostává do roviny všeobecné.

Z výsledků prováděných průzkumů byly vyčleněny čtyři modely tohoto postupu.²¹

Cílem finančního účetnictví vedeného podle *anglosaského modelu* je uspokojit především informační potřebu externích uživatelů účetních výkazů tak, aby měli

²⁰ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept. 4. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2003, s. 5. ISBN 80-7273-090-8.

²¹ Tamtéž, s. 5.

možnost učinit si o podniku správný názor. Účetnictví není postiženo daňovými hledisky. Regulace probíhá na úrovni profesních institucí v souladu se zvykovým právem. Tento přístup umožňuje pružně reagovat na nově vzniklé potřeby uživatelů i trhu a používá se ve Velké Británii, USA a Holandsku.

Dalším modelem je model *Kontinentální*, v němž je finanční účetnictví regulováno právními normami, tj. je podřízeno daňovým zákonům a obchodnímu právu. Podniky při financování svých aktivit využívají zejména finanční instituce jako banky, leasingové společnosti, investiční fondy apod. V porovnání s Anglosaským modelem zpravidla není kontinentální forma účetnictví schopna věrně a poctivě zobrazit finanční situaci a výkonnost podniku. Model je použit ve většině zemí kontinentální Evropy (mimo postkomunistické země), v Japonsku atd.²²

Většina států jižní Ameriky využívá *Jihoamerický model*, který je ovlivněn vysokou mírou inflace v dané oblasti (využívá se tzv. inflační účetnictví) a také daňovou legislativou.

Posledním modelem je model *Smíšený*, který zahrnuje zbytek zemí světa a můžeme v něm najít jak podřízení daním, tak postupné přibližování se prvkům anglosaského modelu.²³

*„Jednou z hlavních příčin odlišností účetních systémů je rozdílný přístup k řešení vztahu mezi účetnictvím a daňovým právem. V některých zemích jsou účetní výkazy totožné s daňovými výkazy, v jiných zemích nikoliv.“*²⁴ V současné době se projevuje stále větší snaha směřovat účetní výkaznictví k celosvětově akceptovaným koncepčním východiskům a účetním standardům.

²² HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008. s. 48. ISBN 978-80-247-2471-3.

²³ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept. 4.aktualiz.vyd. Praha: Polygon, 2003, s. 5. ISBN 80-7273-090-8.

²⁴ Tamtéž, s. 2-3.

2. Harmonizace účetních systémů

Na světě je v současné době používáno množství různých účetních systémů, přičemž každý z nich je ovlivněn jinými parametry a pravidly. To má za následek, že vykazované informace jsou často odlišné. V současné situaci globalizace obchodu a internacionalizace kapitálových trhů tak nestačí regulovat účetnictví pouze na národní úrovni, a to jak z pohledu interních zaměstnanců společnosti, kteří mají připravit účetní výkazy za jednotlivé organizační složky své firmy působící v různých zemích, kdy musí respektovat pravidla té které země, tak především z pohledu externích uživatelů, pro které je komplikované zorientovat se ve výkazech sestavených v různých zemích a podle různých pravidel.²⁵ Řešení této situace představuje jejich harmonizace.

Současný svět prochází změnami, jež mají vliv i na prostředí, v němž účetnictví působí. Tyto změny mají dynamický charakter a mohou je ovlivňovat následující faktory:²⁶

- politika - od pevně daných norem k nejasným pravidlům;
- ekonomika - od všeobecné expanze k nejrozmanitějším cestám rozvoje;
- technologie - od říditelných inovací k hyperinovacím;
- finance - od stability k nestabilitě;
- vládní intervence - od nízkého stupně zásahů k jejich vysokému stupni;
- konkurenceschopnost - od kapitalistického společenského řádu k násilné globalizaci;
- kapitálové trhy - od dobře známých k novým neznámým.

²⁵ KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1. vydání. Praha: Polygon, 2004, s. 117-118. ISBN 80-7273-095-9.

²⁶ Tamtéž, s. 117-118.

To vše klade na finanční účetnictví nové požadavky. Mezi nimi stojí na předním místě požadavek, aby se obsah účetních výkazů standardizoval a harmonizoval. Standardizací se rozumí použití jediného standardu, pravidla či úpravy na všechny situace. Harmonizací se rozumí přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí do té míry, aby předkládané výkazy byly srovnatelné a obecně srozumitelné. Tyto snahy probíhají ve světě v několika proudech a projevují se jako:²⁷

- harmonizace v rámci určitého společenství zemí; takových hospodářsko-politických seskupení je na světě celá řada (v jižní Africe, Asii, jižní Americe aj.), avšak pro Českou republiku je nejzávažnější – vzhledem k její geografické poloze a proto, že je zavázána jako člen EU – sbližování účetnictví v rámci Evropské unie.
- úsilí o celosvětovou harmonizaci účetního výkaznictví. V této oblasti dnes zaujímají významné místo Mezinárodní standardy účetnictví (International Financial Reporting Standards) a americké účetní standardy (US GAAP) v jejich společném projektu konvergence.

2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) představují soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB), které upravují sestavení a prezentaci výkazů účetní závěrky. Standardy nejsou obecně platnou právní normou, i přesto mohou být v menší či větší míře přijímány do národních legislativ dle typu právního prostředí.²⁸

²⁷ KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1. vydání. Praha: Polygon, 2004, s. 117-118. ISBN 80-7273-095-9.

²⁸ ERNST & YOUNG. Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou. [online]. Praha: Ernst & Young, 2006, s. 4 [vid. 2013-05-01]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/\\$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf).

Jde o pravidla pro oceňování, uznávání, vykazování a zveřejňování informací o transakcích a událostech, které jsou důležité z pohledu účetních závěrek prezentovaných účetními jednotkami.²⁹

2.1.1 Historie a vývoj IFRS

První návrhy na vytvoření Mezinárodního výboru pro účetní standardy (International Accounting Standards Committee – IASC) byly vzneseny již na zasedání desátého světového kongresu účetních v Sydney roku 1972. Výbor byl založen o rok později v Londýně; k jeho zrodu přispěl souhlas devíti států – Kanady, USA, Velké Británie, Austrálie, Francie, Německa, Japonska, Nizozemí a Mexika.

„Cílem uvedeným v zakládací chartě byla:

- *práce na zlepšení a vytvoření harmonizačních pravidel a účetních standardů,*
- *ve veřejném zájmu publikovat a formulovat účetní standardy a pravidla pro vykazování a tím zajistit jejich celosvětové použití.“³⁰*

Mezi další důležité momenty v existenci Mezinárodního výboru pro účetní standardy patří následující události:

- 1975 – standardy č. IAS 1 a IAS 2;
- 1987 – orientace na odstranění přílišné variability a nejednoznačnosti standardů;
- 1995 – založení Poradního výboru a počátek spolupráce s Mezinárodní organizací komisí pro cenné papíry (IOSCO);

²⁹ KOLÁŘOVÁ, E. Harmonizace finančního účetnictví na mezinárodní standardy u malých a středních firem. Brno: Vysoké učení technické v Brně, 2005. s 5. ISBN 80-214-2899-6.

³⁰ KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. s. 5. ISBN 978-80-86324-76-0.

- 1997 – založení Stálého interpretačního výboru;
- 2000 – doporučení vykazovat podle Mezinárodních účetních standardů Mezinárodní organizací komisí pro cenné papíry (IOSCO), což v praxi znamenalo, že členské burzy začaly uznávat výkazy sestavené dle mezinárodních účetních standardů. Tato skutečnost byla důvodem přeměny IASC v roce 2001 na novou Nadaci výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF). Cílem této přeměny bylo zajištění transparentního financování. Hlavním úkolem IASCF bylo, aby obsah položek účetních výkazů byl shodný na celosvětové úrovni;³¹
- 2001 – přejmenování standardů z IAS na IFRS³², s cílem odlišit nové standardy od standardů vydávaných předchůdcem IASB a zdůraznit, že standardy se nezabývají účtováním, ale vykazováním;
- 2002 – rozhodnutí EU (nařízením 1606/2002) o užívání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví u společností emitujících cenné papíry registrované na kapitálových trzích s účinností od roku 2005;³³
- 2002 – vznik projektu Convergence 2002, který se zaměřuje na slučitelnost amerických všeobecně uznávaných účetních standardů US GAAP a IFRS;
- 2009 – doplnění IFRS o standardy pro malé a střední podniky;³⁴

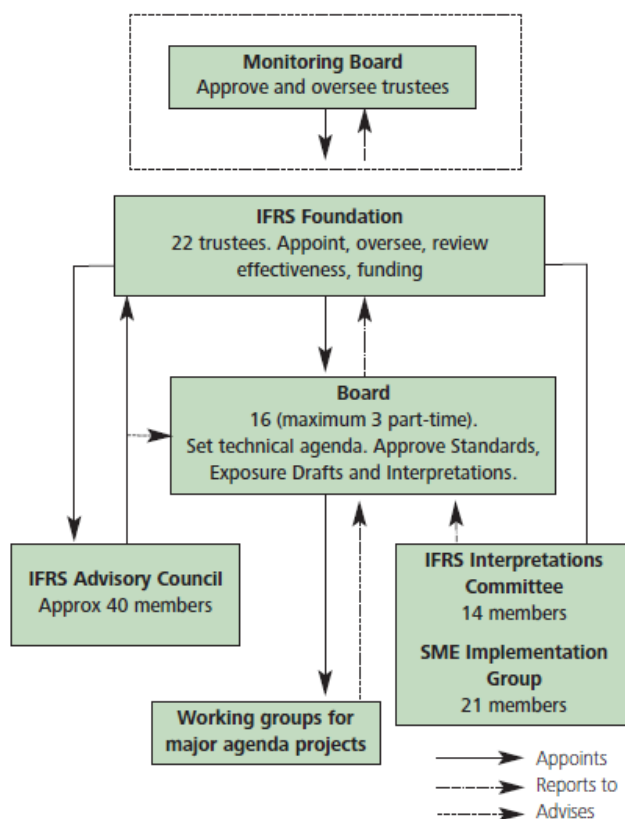
³¹BRADEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy. 1. vydání. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 73. ISBN 978-80-7372-778-9.

³²Dle Krupové se pod pojmem IFRS se označují jak „nové standardy, tak všechny materiály, tj. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), Interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC), Mezinárodní účetní standardy (IAS) a Interpretace Stálého interpretačního výboru (SIC).“

³³KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, s. 126 - 127. ISBN 978-80-7273-169-5.

- 2010 – přejmenování IASCF na Nadaci IFRS (IFRS Foundation). Přejmenování bylo dalším krokem v procesu zjednodušování pojmenování jednotlivých částí v rámci celé organizace.³⁵

Aktuální podobu nadace IFRS zobrazuje obrázek uvedený na další straně, přičemž následuje popis aktivit jednotlivých skupin.



Obrázek 2: Organizační struktura Nadace IFRS

Zdroj: DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS -pocket 2011*. [online]. Praha: Deloitte Česká republika. 2011 [vid. 2013-01-26].

Monitorovací skupina slouží jako nástroj oficiální spolupráce mezi veřejnými orgány, které mají rozhodující slovo na kapitálových trzích, a Nadací IFRS (dříve Nadace IASC).

³⁴ BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008, s. 15 - 17. ISBN 978-80-7357-366-9.

³⁵ Volně přeloženo z: IFRS. IASC Foundation to become IFRS Foundation on 1 July.

Účelem je usnadnit těmto orgánům, které povolují či vyžadují dodržování IFRS ve svých zemích, efektivněji plnit jejich povinnosti a úkoly spojené s ochranou investorů zajištěním integrity trhů a kapitálu.

Její povinnosti jsou jak zapojení do procesu jmenování správní rady a schvalování jejich jmenování v souladu s postupy vymezenými ve stanovách Nadace IFRS, tak také kontrola plnění povinností, které jsou vymezeny ve stanovách Nadace IFRS, ze strany členů správní rady a předkládání doporučení členům správní rady, kteří Monitorovací skupině jednou ročně odevzdávají písemnou zprávu.

Monitorovací skupina je tvořena příslušným členem Evropské komise, předsedy Japonské agentury pro finanční služby, americkou Komisí pro cenné papíry a burzy (SEC), Výborem Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO) pro rozvíjející se trhy a Technickým výborem IOSCO. Pozorovatelem Monitorovací skupiny bez hlasovacích práv je Basilejský výbor pro bankovní dohled.

Nadace IFRS (dříve Nadace IASC) se skládá z členů správní rady, kteří jsou jmenováni na období tří let, mohou být jednou znovuzvoleni. Bez ohledu na předchozí členství může být člen správní rady jmenován předsedou nebo místopředsedou na období tří let, znovuzvolen může být jednou za předpokladu, že celková doba jeho působení na pozici člena správní rady nepřesáhne devět let. Aby byla zajištěna územní vyváženost, několik členů správní rady je z regionu Asie a Tichomoří, další z Evropy, ze Severní Ameriky, také z Afriky, z Jižní Ameriky a dva další z jakékoliv oblasti.

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) má 16 členů, přičemž jeden je jmenován předsedou, jeden nebo dva místopředsedou. Jmenování jsou nejprve na období pěti let, jejich mandát může být obnoven na další tři roky. Předseda a místopředsedové mohou být znovuzvoleni na období pěti let, maximální doba působení v radě je 10 let. Je zde také snaha zajistit co nejširší mezinárodní zastoupení, čtyři členové jsou z regionu Asie a Tichomoří, čtyři z Evropy, čtyři ze Severní Ameriky, po jednom z Afriky a Jižní Ameriky a dva členové z jakékoli oblasti.

Hlavním předpokladem pro členství v radě je odborná způsobilost a praktické zkušenosti. Členové rady musejí představovat nejlepší možnou kombinaci odborných znalostí a bohatých zkušeností z působení na nejrůznějších trzích a v celé řadě podnikatelských odvětví. Rada IASB přísně dodržuje pravidlo, aby její pracovní postupy byly přístupné veřejnosti. Všechna jednání rady IASB a Výboru pro IFRS interpretace (dříve IFRIC) a jeho formálních pracovních skupin jsou veřejná.³⁶

2.1.2 Struktura a obsah IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví obsahují úvod, v němž jsou vymezeny řídicí orgány, jejich programy, postupy, stanovy Nadace IASCF, následuje předmluva, koncepční rámec, jednotlivé standardy (původní IAS a nové IFRS) a dále interpretace.

Koncepční rámec není účetním standardem jako takovým a neřeší žádný konkrétní problém. Je ideovou základnou, z níž vycházejí účetní standardy. Koncepční rámec není účetním standardem a neruší platnost žádných standardů IAS ani IFRS.³⁷

Účetní standardy – bylo vydáno již 41 standardů označovaných jako Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards – IAS). Některé z těchto standardů byly zrušeny, některé se sloučily a mnoho z nich bylo novelizováno a jsou účinné i nyní. Každý standard se člení na čtyři základní části, první definuje pojmy, druhá způsoby oceňování, další kritéria pro rozpoznávání položek v účetní závěrce a poslední požadavky na zveřejnění.³⁸

³⁶ DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. IFRS do kapsy 2010 [online]. Praha: Deloitte Česká republika. 2010 [vid. 2013-01-26]. Dostupný z: http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf.

³⁷ KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1. vydání. Praha: Polygon, 2004, s. 189. ISBN 80-7273-095-9.

³⁸ HÝBLOVÁ, E.; SEDLÁČEK, J.; VALOUCH, P. Mezinárodní účetnictví. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 33. ISBN 80-210-3473-4.

Od roku 2001 jsou namísto Mezinárodních účetních standardů (IAS) vydávány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), jejichž číslování začíná opět od jedničky. Do současné doby bylo vydáno 13 standardů IFRS.³⁹

Interpretace – interpretaci standardů zajišťuje Výbor interpretace standardů mezinárodního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC). Jeho úkolem je vytvářet pravidla a postupy, jež zajistí správný a jednotný postup při řešení sporných otázek tak, aby byly v praxi řešeny jednotným způsobem.

2.2 Americké všeobecně uznávané účetní zásady – US GAAP

Americké všeobecně uznávané zásady jsou považovány za nejpropracovanější soubor požadavků, dle nichž mají být sestavovány a zveřejňovány účetní výkazy podniku. Těmito zásadami se řídí podniky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách cenných papírů v USA. US GAAP vychází především z požadavků kapitálového trhu a účetní závěrky sestavené na jejich základě jsou přijímány světovými burzami. US GAAP se řadí mezi nejstarší a neustále se vyvíjející systém regulace účetnictví, který je obecně založený na zvykovém právu. Dle obecných účetních zásad jsou dále tvořeny účetní předpisy a také jsou na jejich základě sestavovány účetní výkazy podniku. US GAAP byly původně určeny zejména pro sestavování účetních závěrek amerických podniků, proto jsou v nich patrné zvyklosti typické zejména pro USA.⁴⁰

Vedle samotných standardů US GAAP hrají důležitou roli také tzv. Regulations, které vydává rovněž FASB. Pod US GAAP spadají také Non-Promulgated GAAP, které nevydává FASB přímo, ale etablovaly se častým používáním v praxi jako zobecnění

³⁹ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept. 4.aktualiz.vyd. Praha: Polygon, 2003, s. 28-29. ISBN 80-7273-090-8.

⁴⁰BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy. 1. vydání. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 77. ISBN 978-80-7372-778-9.

jednotlivých účetních případů. Americký systém je charakteristický tím, že jeho výsledky velmi citlivě vnímají uživatelé, zejména pak investoři.

2.2.1 Historie US GAAP

Americké účetnictví je kodifikováno ve velmi malém měřítku. Jeho základem jsou GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), jejichž vznik se datuje do 30. let minulého století jako reakce na pád akcií na newyorské burze. Krize byla tehdy způsobena především nedostatečnou vypovídací schopností a věrohodností účetních výkazů. Aby byla obnovena důvěra investorů v americký kapitálový trh, vznikla na základě zákona⁴¹ v roce 1934 americká Komise pro cenné papíry (Securities and Exchange Commission - SEC). Hlavním úkolem byla regulace kapitálového trhu a vydávání souvisejících pravidel upravujících účetnictví, přičemž pověření k vytváření těchto norem bylo v průběhu času postupně přeneseno Komisi na tři instituce.

Tvorba účetních pravidel byla delegována nejdříve na profesní organizaci, konkrétně na Výbor pro účetní pravidla (Committee on Accounting Procedure – CAP), což byl specializovaný výbor Amerického institutu účetních (American Institute of Accountants – AIA), později známý jako Americký institut certifikovaných účetních (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA). Ten vytvářel americké účetní standardy mezi lety 1939 až 1958. Do roku 1973 vydával standardy APB (Accounting Principles Board) a od roku 1973 nezávislá nadace FASB. Hlavním úkolem FASB je vydávat Standardy finančního účetnictví (Statements of Financial Accounting Standards – SFAS) a Interpretace (FASB Interpretations – FIN). Na činnost FASB dohlíží Nadace finančního účetnictví (Financial Accounting Foundation – FAF).⁴²

Do roku 2002 se stále častěji objevovaly případy, kdy docházelo k porušování pravidel US GAAP. Auditori napomáhali skrýt nebo upravit informace o podniku. V důsledku této

⁴¹ Volně přeloženo z: U.S. Securities and Exchange Commission. Securities Exchange Act of 1934.

⁴² Volně přeloženo z: ZEFF, S. A., Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

situace došlo k bankrotu některých podniků, z nejznámějších kauz je možné jako příklad uvést společnost Enron. V roce 2002 byl vydán jako reakce na porušování pravidel US GAAP zákon Sabanes-OxleyAct, který zpřísnil požadavky v oblasti účetnictví, auditu a struktury vrcholového vedení podniků.

Legislativní úprava je zde nahrazována zásadami (principy) vedení účetnictví – Všeobecně uznávanými účetními zásadami (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP). Přestože soustava standardů US GAAP nemá charakter zákonné normy, pro americké firmy, jež chtějí obchodovat se svými akcemi na amerických burzách, je vedení účetnictví podle těchto standardů povinné. Pravidla a postupy jsou dodržovány při vedení účetnictví a při sestavování a zveřejňování účetních výkazů.

Principy US GAAP mají poskytnout důležité a srozumitelné informace o podniku investorům a akcionářům. Klíčové je, aby uživatel obdržel informaci o věrném obrazu podniku. Daňové dopady nemají podstatný vliv na účetní postupy a následné sestavování účetních výkazů. Hierarchicky seřazené předpisy, z nichž US GAAP vychází, jsou uvedeny v tabulce č. 1.

Tabulka 1: Hierarchie předpisů regulujících účetnictví v rámci US GAAP

Kategorie A	Standardy finančního účetnictví vydané FASB (FASB Statements of Financial Accounting Standards - SFAS)
	Interpretace vydané FASB (FASB Interpretations - FIN)
	Názory vydané APB (APB Opinions)
	Účetní výzkumné bulletiny vydané CAP (Accounting Research Bulletins - ARB)
Kategorie B	Technické bulletiny vydané FASB (FASB Technica Bulleting - FTB)
	Směrnice odvětvového auditu a účetní směrnice vydané AICPA (AICPA Industry Audit and Accounting Guides)
	Prohlášení o pozici vydané AICPA (AICPA Statements of Position - SOP)
Kategorie C	Souhlasná stanoviska instituce řešící naléhavé otázky (Consensus positions of the Emerging IssuesTask Force - EITF)
	Aplikační bulletin vydaný Výkonným výborem pro účetní standardy AICPA (Accounting Standards Executive Committee's Practice Bulletings - PB)
Kategorie D	Interpretace vydané AICPA (AICPA Accounting Interpretations - AIN)
	Prováděcí směrnice vydané FASB (FASB Implementation Guides - FIG)
	Převládající a rozšířené odvětvové zvyklosti (Industry Practices Widely Recognized and Prevalent)
Další účetní literatura	Koncepční rámec US GAAP (FASB Concepts Statements - CON)
	Stanoviska APB (APB Statements)
	Oběžníky vydané AICPA (AICPA Issues Papers)
	IFRS
	Pomocná technická praktika vydaná AICPA (AICPA Technical Practice Aids)
	Další účetní literatura (Other Accounting Literature)

Zdroj:Upraveno dle KOVANICOVÁ, D., Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům, s. 135, JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J., Účetnictví bank a finančních institucí 2008, s. 23.

2.3 Konvergence IFRS a US GAAP

V důsledku neustále probíhajícího procesu globalizace hospodářství, nadnárodních fúzí a akvizic společností není vhodné používat účetní pravidla národních úprav jednotlivých zemí. V oblasti investic jsou hranice různých států již dávno překonány a používání účetních pravidel jednotlivých zemí má za následek nepřehlednost na straně investorů, protože nejsou schopni bez přesné znalosti aplikovaných účetních pravidel té které země posoudit informace obsažené v účetních výkazech. Tato situace vede ke zvyšování transakčních nákladů při provádění různých analýz, porovnání, překlápění výkazů do podoby, která je pro investory a další uživatele použitelná pro to, aby byli schopni provést odpovídající rozhodnutí.

Cíle moderního účetního výkaznictví lze tedy shrnout do potřeby poskytovat informace které:⁴³

- potencionálním investorům, věřitelům a jiným zainteresovaným skupinám zajistí informace pro efektivní rozhodování;
- pokud možno zjednoduší přístup na kapitálové trhy;
- jsou transparentní, snadno porovnatelné a využitelné na základě „jednotného účetního (finančního) jazyka“;
- přinesou kvalitní portrét společnosti a jednodušší odhad jejího budoucího vývoje.

Z celosvětového pohledu zde stojí proti sobě na straně jedné IFRS a na straně druhé US GAAP, mezi kterými stále existují jisté rozdíly. Od roku 2002 probíhá aktivita označovaná jako projekt konvergence mezi IFRS a US GAAP. Znalost jednoho systému má pomoci při aplikaci toho druhého. Nicméně i přesto, jak jsou si systémy v některých oblastech podobné, stejně tak jsou i rozdílné. Cílem konvergence IFRS a US GAAP je právě tyto rozdílnosti odstranit. S ohledem na tuto skutečnost byly na společném jednání tvůrců obou systémů v Americkém Norwalku stanoveny následující cíle tohoto projektu:⁴⁴

- zajistit plnou kompatibilitu obou systémů tak rychle, jak jen to bude proveditelné;
- koordinovat své budoucí pracovní programy tak, aby dosažená kompatibilita zůstala zachována.

Cílů by mělo být dosaženo aplikací následujících opatření, která spočívají v tom, že:⁴⁵

⁴³ KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. s. 4. ISBN 978-80-86324-76-0.

⁴⁴ Volný překlad: [http: IFRS. Memorandum of understanding](http://IFRS.Memorandumofunderstanding).

⁴⁵ Volně přeloženo z: FASB.

- prostřednictvím krátkodobých projektů dojde k eliminaci individuálních rozdílů mezi US GAAP a IFRS;
- prostřednictvím koordinace budoucích pracovních projektů obou Rad budou odstraněny další rozdíly mezi IFRS a US GAAP, které budou existovat po 1. lednu 2005;
- oba výbory budou pokračovat v práci na společných projektech, které budou v dané době aktuální;
- budou dostatečně podpořeny příslušné interpretační orgány v koordinaci jejich aktivit.

Ke společným rysům obou systémů patří to, že nepředepisují postupy účtování ani závazné účtové osnovy. Hlavním požadavkem je, aby jejich uživatelé získali pravdivé a srozumitelné informace, jež budou popisovat aktuální finanční situaci podniku. Mezi rozdílné rysy lze řadit například to, že IFRS jsou postaveny na zásadovém přístupu (tzv. principles based approach). US GAAP jsou založeny na pravidlech (tzv. rules based approach), obsahují rozsáhlé a podrobné principy a návody, jak pravidla interpretovat a aplikovat.

Dalším krokem v procesu konvergence bylo vytvoření Cestovní mapy konvergence mezi IFRS a US GAAP (A Road map of Convergence between IFRSs and US GAAP 2006 – 2008), který měl za úkol vybrat konvergenční projekty pro období 2006 – 2008.

Celý proces konvergence bude vyžadovat množství dohod a ústupků. Nejsložitější bude, kromě procesu implementace pravidel do legislativ jednotlivých zemí, vytvoření takového systému pravidel, jenž bude aplikovatelný jak v USA, tak v evropských zemích.

2.4 Proces harmonizace v rámci EU

V současné době, kdy dochází v rámci Evropské unie k volnému pohybu zboží, osob a kapitálu, je proces regulace a harmonizace účetního výkaznictví spolu s vytvářením jednotných podnikatelských podmínek nutností.

Za začátek procesu harmonizace účetnictví v Evropě lze považovat rok 1957, kdy bylo podpisem Římské dohody vytvořeno Evropské společenství, jehož směrnice v současné době představují nástroj, jehož prostřednictvím se harmonizace v rámci EU uskutečňuje. Tyto směrnice je každý stát povinen zapracovat do své národní legislativní úpravy.

2.4.1 Kodex účetní legislativy Evropské unie

Směrnice nemají charakter mezinárodního práva, ale realizují se vždy prostřednictvím příslušné právní úpravy daného členského státu. Tak se do účetního výkaznictví jednotlivých členských zemí dostávají specifika vyplývající z jejich odlišného ekonomického a právního prostředí, což vytváří překážku srovnatelnosti účetních výkazů mezi zeměmi EU.⁴⁶ Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii existuje již od vydání první směrnice, která se týkala oblasti účetnictví (Čtvrtá směrnice Rady ES z roku 1978 o individuální účetní závěrce). Pro oblast účetnictví představují zásadní dokumenty následující směrnice:⁴⁷

- čtvrtá směrnice Rady Evropského společenství (ES) z 25. 6. 1978 – je zaměřena na obsah roční účetní závěrky. Tato směrnice byla od roku 2000 doplněna ještě o další tři významné směrnice řídící účetnictví;
- sedmá směrnice rady (EHS) z 13. 6. 1983 – je věnována konsolidované účetní závěrce;

⁴⁶ KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1. vydání. Praha: Polygon, 2004, s. 120. ISBN 80-7273-095-9.

⁴⁷ Tamtéž, 119 – 120.

- směrnice rady (EHS) upravující účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven.

Směrnice ES však postupem času zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám hlubší harmonizace. Problémem obsaženým zejména ve 4. směrnici ES je rovněž to, že umožňuje velké množství variantních přístupů. Výběr konkrétních přístupů má být uveden buď v rámci předpisů upravujících účetnictví v jednotlivých členských státech EU, nebo je volba ponechána na účetních jednotkách. Variantní přístupy ve 4. směrnici byly výsledkem kompromisu mezi koncepcemi účetních systémů a způsoby regulace účetnictví v jednotlivých členských státech EU.⁴⁸ Ve 4. směrnici ES se objevují tzv. obecné principy (general principles), což jsou obecně uznávané účetní zásady. Tyto zásady nejsou systematicky uspořádány, ale jsou důležité pro ideový základ účetních výkazů.

Po vyhlášení tzv. nové harmonizační strategie Evropskou komisí v roce 2000 došlo k podstatným změnám. Z tohoto vyhlášení vyplynulo, že nejprijatelnějším řešením, jak docílit harmonizace účetnictví jednotlivých členských států, nebude vytvářet nový systém standardů, a za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS.

Do vyhlášení tzv. nové harmonizační strategie měly podniky možnost používat Mezinárodní účetní standardy (IAS), později přejmenované na IFRS. Od roku 2000 to již byl požadavek, aby byly při sestavování konsolidovaných účetních uzávěrek u společností registrovaných na evropských burzách používány IAS. Společnosti registrované na kapitálových trzích EU měly dle „Nařízení Evropského parlamentu a Rady o uplatňování IAS“ zveřejněného 11. 9. 2002 povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IAS nejpozději od roku 2005. Společnosti, jež jsou registrovány na jiných než evropských trzích a sestavují závěrky dle jiných standardů, měly povinnost používat IAS od roku 2007, stejně tak jako společnosti, které mají kótované pouze dluhové cenné

⁴⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. a roz. vydání. Brno: Computer Press, 2011. s. 3. ISBN 978-80-251-3652-2.

papíry. Nařízení dává členským státům možnost rozšířit povinnost na všechny společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry.⁴⁹

Při implementaci IFRS ovšem vyvstal problém vyplývající ze skutečnosti, že povinnost používat IFRS při sestavování účetní závěrky se nevztahuje na všechny podniky (tj. nekótované podniky). Tyto podniky jsou povinny vést účetnictví podle národních předpisů, jež jsou ve shodě se 4. a 7. směrnicí ES. Ovšem požadavky IFRS a 4. a 7. směrnice ES nejsou zcela shodné. Evropská unie tento problém řešila novelizací směrnic, přesto není úplná shoda mezi evropskými směrnicemi a IFRS zajištěna.⁵⁰

2.5 Česká účetní legislativa

V České republice je účetnictví podnikatelských subjektů regulováno právními předpisy – zákony a normami, které na ně navazují. Účetní systém, jak jej nyní známe, se v České republice začal formovat na počátku 90. let 20. století. Byl konstruován tak, aby vyhovoval požadavkům tržní ekonomiky a aby zabezpečoval věrné zobrazení reality pro efektivní řízení podniků, přičemž měl mimo jiné zajišťovat srovnatelnost dat v národním měřítku.

Regulace českého účetnictví je v současné době ve fázi, když se ČR jako člen EU snaží splnit požadavky pro harmonizaci se systémem a právním řádem Evropské unie.⁵¹

⁴⁹MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. Finanční účetnictví poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. s. 89 -90. ISBN 978-80-7372-690-4.

⁵⁰ KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. 1.vydání. Praha: Polygon, 2004, s. 121 - 122. ISBN 80-7273-095-9.

⁵¹ Volně přeloženo z: VALLIŠOVÁ, L.; DVOŘÁKOVÁ; L. Corporate Accounting Processes in the Czech Republic in the Context of European Harmonization and Standardization. Pilsen: University of West Bohemia, 2011, vol. 1, no. 1., s. 23. Také dostupné komerčně z: <http://search.proquest.com>.

2.5.1 Právní úprava účetnictví v České republice

ČÚL lze zařadit mezi kontinentální systémy finanční regulace, tzn. existuje zde úzké propojení s daňovými normami. Na rozdíl od IAS/IFRS neexistuje žádný komplexní koncepční rámec. Český účetní systém je regulovaný zákony a vyhláškami, kde nejsou přesně definovány základní účetní pojmy.⁵²

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno následujícími právními předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů;
- české účetní standardy;
- obchodní zákoník č. 513/1991, ve znění pozdějších předpisů;
- daňové předpisy;
- ostatní předpisy, např. zdravotní a sociální pojištění, pracovní právo apod.

Základní právní úpravou regulace účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví). Tento zákon upravuje základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Součástí zákona o účetnictví jsou také všeobecné účetní zásady uplatňované v české účetní legislativě.

Zákon o účetnictví byl několikrát novelizován. Mezi významné novelty patřil zákon č. 353/2001 Sb., který nabyl účinnosti od 1. 1. 2002. Dále zákon č. 437/2003 Sb., který vešel v platnost v roce 2004. Došlo jím k nahrazení jednoduchého účetnictví daňovou

⁵² Volně přeloženo z: VALLIŠOVÁ, L.; DVOŘÁKOVÁ; L. Corporate Accounting Processes in the Czech Republic in the Context of European Harmonization and Standardization. Pilsen: University of West Bohemia, 2011, vol. 1, no. 1., s. 26. Také dostupné komerčně z: <http://search.proquest.com>.

evidenci a dále podvojný účetnictví je od platnosti této novely označováno pouze pojmem účetnictví.

Touto normou byl také nově vymezen okruh účetních jednotek a také zavedení buď povinného nebo dobrovolného použití IFRS při sestavování účetních závěrek vybraných účetních jednotek. V zákoně je použití IFRS definováno takto: „*Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství. Regulovaným trhem se v České republice pro účel tohoto zákona rozumí veřejný trh podle zvláštního právního předpisu.*“⁵³

Novelou z roku 2011 se upravuje povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy. Nově se tato povinnost upravuje a rozšiřuje v několika směrech.⁵⁴

- pokud došlo k obchodování cenných papírů v průběhu účetního období, může se účetní jednotka rozhodnout, zda použije IFRS již od počátku účetního období, nebo až od počátku účetního období následujícího;
- pokud cenné papíry účetní jednotky přestaly být obchodovány v průběhu účetního období, může se účetní jednotka rozhodnout, zda použije IFRS až do konce tohoto období, nebo se rozhodne ukončit jejich použití k poslednímu dni předcházejícího období;
- pokud cenné papíry účetní jednotky přestaly být v účetním období obchodovány, avšak do konce tohoto období rozhodne nejvyšší orgán o záměru požádat nejdéle do tří let o přijetí nového cenného papíru k obchodování, může účetní jednotka

⁵³ Zákon č. 304/1991 Sb., o účetnictví, § 1 odst. 1.

⁵⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 19a.

rozhodnout o použití IFRS až do konce období, ve kterém má dojít k přijetí tohoto cenného papíru k obchodování;

- pokud nejpozději k poslednímu dni účetního období, ve kterém skončí výše uvedená tříletá lhůta, účetní jednotka požádá o přijetí cenného papíru k obchodování, může prodloužit používání IFRS ještě o jedno účetní období; v případě, že k obchodování v tomto období nedojde, nepoužije účetní jednotka IFRS od následujícího účetního období;
- pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni bude účetní jednotka povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití IFRS, může rozhodnout o jejich použití pro účtování a sestavení své účetní závěrky k tomuto rozvahovému dni (podléhá schválení nejvyšším orgánem).

Od roku 2005 je česká legislativa, dá se říci, plně harmonizována s požadavky účetních směrnic EU. Postupně byly implementovány obecné účetní zásady obsažené ve 4. směrnici a rovněž formát individuálních i konsolidovaných účetních výkazů používaných v ČR odpovídá požadavkům 4. a 7. směrnice. Dále došlo k úpravě pravidel pro oceňování položek účetních výkazů a byly akceptovány požadavky na zveřejňování účetních výkazů a jejich ověřování auditorem, které je dle těchto směrnic povinné.

Účetnictví v České republice se dále řídí Vyhláškami ministerstva financí ČR (MF ČR), jež jsou vydané pro jednotlivé typy organizací. Vymezuje uspořádání a označování položek účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky a obsahové vymezení jednotlivých položek těchto závěrek, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jejich použití.

České účetní standardy (ČÚS) představují další právní úpravu závaznou pro účetnictví českých podnikatelských subjektů. Jde o pravidla aplikovaná při vedení finančního účetnictví a sestavování účetní závěrky. Odchýlení je možné za předpokladu, že lze zajistit věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylny od standardů společně s důvody odchýlení musí být uvedeny v příloze účetní závěrky.

Přímou účinnost na české výkaznictví mají nařízení Evropského parlamentu, Rady a nařízení Evropské unie. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a interpretace jsou

v Evropské unii (dále jen EU) přijímány ve formě nařízení. Standardy a interpretace platí pro celou EU, aniž by bylo nutné je přebírat do národní legislativy.

2.5.2 Proces harmonizace účetnictví v ČR

Od roku 1993, kdy byly zahájeny přístupové rozhovory o vstupu ČR do EU, došlo v oblasti účetnictví ke změnám, díky nimž se česká legislativa přiblížila požadavkům EU a také požadavkům světově akceptovaných standardů. Bohužel i nadále zůstává silné propojení mezi daňovým právem a účetnictvím, kdy účetní výsledek představuje základnu pro kalkulaci daně z příjmů. Finanční výkazy společností sestavené výhradně podle českého práva tak neodráží pravdivý a reálný obraz a nejsou akceptovány světovými kapitálovými trhy.⁵⁵

Po vstupu České republiky do Evropské unie se staly Mezinárodní účetní standardy platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Regulovaným trhem cenných papírů je v České republice Burza cenných papírů (všechny trhy) a RMS systém (pouze oficiální trh). Tyto účetní jednotky jsou povinny sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy, a to od prvního účetního období od vstupu České republiky do Evropské unie. Výjimku odložení implementace do roku 2007 v České republice nelze uplatnit. Konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů, si mohou zvolit, zda sestaví konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy podle IFRS či českých účetních standardů.⁵⁶

Česká republika se stala členem Evropské unie 1. 5. 2004, přesto již v roce 2000 bylo Ministerstvem financí České republiky schváleno pět hlavních bodů harmonogramu

⁵⁵ VALLIŠOVÁ, L.; DVOŘÁKOVÁ; L. Corporate Accounting Processes in the Czech Republic in the Context of European Harmonization and Standardization. Pilsen: University of West Bohemia, 2011, vol. 1, no. 1., s. 25. Také dostupné komerčně z: <http://search.proquest.com>

⁵⁶ DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS do kapsy 2010*. [online]. Praha: Deloitte Česká republika. 2010 [vid. 2013-01-26]. Dostupný z http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf.

rozvoje účetnictví v České republice. Tyto body již počítaly také s částečným uplatněním mezinárodních účetních standardů. Až na pátý bod, jenž se týkal oblasti nezávislosti účetnictví na daních, Česká republika předsevzetí v oblasti rozvoje účetnictví splnila.

Podle současné legislativy účetní jednotky, jež implementovaly Mezinárodní účetní standardy, nemohou vycházet při výpočtu daňového základu z účetního hospodářského výsledku podle Mezinárodních účetních standardů. Výchozím bodem pro zdanění těchto společností je nadále výsledek hospodaření podle české legislativy. V praxi to znamená, že účetní výsledek hospodaření je nutné upravit o efekty vyplývající z rozdílů mezi Mezinárodními účetními standardy a českou legislativou.

Přestože se česká účetní legislativa stále více přibližuje mezinárodním účetním standardům, je samotné účtování, formát účetních výkazů a jejich obsahové vymezení regulováno Ministerstvem financí a Národní účetní radou. Je zde tedy neustálý vliv státu mimo jiné proto, že účetnictví je používáno jako nástroj sloužící k určení daňové povinnosti daně z příjmů účetních jednotek. A tak přes veškeré snahy požadavky daňových zákonů i nadále zkreslují účetní informace.

3. Vykazování účetních informací dle IFRS a ČÚL

Hlavním smyslem a cílem účetnictví a finančních výkazů je podat věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku a jeho majetkové struktuře. Účetní výkazy lze rozdělit na:⁵⁷

- externí, tzv. finanční výkazy;
- interní (vnitropodnikové) účetní výkazy sestavované pro interní potřeby podniku;
- daňové výkazy.

Finanční výkazy poskytují informace jak vnitřním uživatelům, tedy manažerům nebo vlastníkům, ale také představují zdroj informací o účetní jednotce pro vnější uživatele.

3.1 Účetní závěrka dle IFRS

Požadavky na účetní závěrku podle IFRS jsou obsaženy hlavně v Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky a v IAS 1 Prezentace účetní závěrky. Pro výkaz o peněžních tocích platí standard IAS 7 Výkaz o peněžních tocích.⁵⁸

Vznik Koncepčního rámce je datován do roku 1989 a tvoří úvodní část IFRS. Obsahuje vymezení funkce účetních výkazů a vymezení jejich uživatelů, zásady, na nichž je založen informační obsah účetních výkazů, kvalitativní charakteristiky výkazů, vymezení položek výkazů (aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady, výnosy, zisk apod.), způsob oceňování položek účetních výkazů, pojetí kapitálu a jeho uchování. Koncepční rámec může pomoci těm, kteří připravují účetní závěrku, při aplikování účetních standardů, dále auditorům při

⁵⁷ MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. s. 87. ISBN 978-80-7372-557-0.

⁵⁸ KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. s. 12. ISBN 978-80-86324-76-0.

vytváření názorů, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s účetními standardy, nebo uživatelům účetní závěrky při interpretaci informací v účetní závěrce obsažených.

Některé části koncepčního rámce jsou shodné s jeho původní verzí z roku 1989, některé jsou již přepracovány. Zároveň je potřeba některé části a pojmy doplnit. Proces postupné aktualizace stále probíhá.⁵⁹ V Koncepčním rámci je vymezen:⁶⁰

- účel koncepčního rámce;
- cíl účetní závěrky;
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky;
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, jež představují obsah účetní závěrky;
- koncepty oceňování;
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

Cílem účetní závěrky sestavované dle IFRS je podat informace o finanční situaci společnosti (financial position) a výkonnosti (performance). Informace slouží pro další rozhodování uživatelů účetních výkazů. Finanční situace podniku vypovídá o způsobu využití a zacházení společnosti s finančními zdroji a také o její schopnosti přizpůsobit se změnám prostředí, ve kterém provádí své ekonomické činnosti. Tyto informace jsou obsaženy v rozvaze (výkaz o finanční situaci). Výkonnost společnosti (profitability) lze měřit. Zdrojem informací o výkonnosti podniku je výsledovka (výkaz o úplném výsledku).⁶¹

⁵⁹ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. roz. vydání. Brno: Computer Press, 2011. s. 15. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁶⁰ Tamtéž, str. 16

⁶¹ KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. s. 12. ISBN 978-80-86324-76-0.

3.1.1 Předpoklady sestavení účetní závěrky

Základními předpoklady pro sestavení účetní závěrky dle Koncepčního rámce jsou:

- aktuální báze – účetní případy jsou účtovány v období, kdy k nim došlo (věcná a časová souvislost), nikoliv v okamžiku, kdy dojde ke změně peněžních toků s nimi souvisejícími. Z tohoto důvodu je třeba provést časové rozlišení příjmů a výdajů prostřednictvím tvorby dohadných položek a rezerv;
- předpoklad trvání účetní jednotky – očekává se, že jednotka bude nadále existovat a podnik neuvažuje ani není nucen likvidovat nebo zužovat své podnikatelské činnosti a bude i v budoucnosti pokračovat ve své činnosti.⁶²

Koncepční rámec upravuje také kvalitativní charakteristiky užitečných finančních informací. Podle něj kvalitativní charakteristiky identifikují typ informací, které by mohly být velmi užitečné při rozhodování uživatelů o společnosti na základě informací obsažených v jejích finančních výkazech. Kvalitativní charakteristiky se vztahují jak na finanční informace z účetních výkazů, tak na finanční informace poskytované jiným způsobem. Podle koncepčního rámce je finanční informace užitečná, když je relevantní a spolehlivá.⁶³

Relevance a spolehlivost představují základní kvalitativní charakteristiky užitečné finanční informace. Relevantní informace je taková, která ovlivňuje ekonomická rozhodování jejích uživatelů. Na jejím základě je možné hodnotit minulé období a tvořit očekávání do budoucnosti. Má tedy hodnotu prediktivní nebo potvrzující, popřípadě obě.⁶⁴ Relevantnost informace souvisí také s její srovnatelností, ověřitelností, včasností a srozumitelností. Co se týče spolehlivosti, z pohledu koncepčního rámce spolehlivé informace neobsahují chyby, zkreslení a věrně vyjadřují to, co vyjadřovat mají.

⁶² DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. a roz. vydání. Brno: Computer Press, 2011. s. 18. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁶³ Volně přeloženo z: DELOITTE IAS PLUS. Standards.

⁶⁴ Volně přeloženo z: DELOITTE IAS PLUS. Standards.

3.1.2 Základní prvky účetní závěrky

Část, která se zabývá základní prvky účetní závěrky, doposud nebyla aktualizována. Nachází se tedy stále v původní verzi z roku 1989. Základní prvky účetní závěrky dle Koncepčního rámce jsou:

- aktiva (asset) – představují ekonomický zdroj společnosti, který je výsledkem jeho minulých činností a který přinese v budoucnu ekonomický prospěch dané společnosti. Aby mohlo být aktivum vykázáno v rozvaze, musí představovat jistý budoucí ekonomický prospěch pro podnik. Dále musí být aktivum spolehlivě ocenitelné;
- závazky (liability) – představují povinnost, která vznikla jako důsledek činností uskutečněných v minulosti, a zároveň se očekává, že s jejich plněním dojde k odlivu zdrojů, které přináší ekonomický prospěch;
- vlastní kapitál (equity) – je definován jako zbytková část aktiv po odečtení všech závazků podniku.

Základní prvky výsledovky:⁶⁵

- výnosy (income)⁶⁶ – pro podnik představují zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví buď jako zvýšení aktiv, nebo snížení závazků, ke kterému dojde v průběhu účetního období. Toto zvýšení základního kapitálu je vyvoláno jinak než vkladem vlastníků;
- náklady (expenses) - pro podnik představují snížení ekonomického prospěchu, které se projeví buď úbytkem nebo snížením aktiv, nebo zvýšením závazků. Tento úbytek

⁶⁵ KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. s. 14 - 15. ISBN 978-80-86324-76-0.

⁶⁶ Dle Dvořákové se pojem income skládá z revenue a gains. Revenues představují výnosy z běžných činností podniku, např. tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, výnosy z úroků, dividend apod. Naproti tomu gains představují přírůstky, přínosy z činnosti z vedlejší činnosti podniku.

vede ke snížení vlastního kapitálu, a to jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.

3.1.3 Oceňování položek účetní závěrky

Část Koncepčního rámce věnovaná oceňování položek účetní závěrky také doposud nebyla aktualizována. Je v ní tedy patrné, že odráží okolnosti svého vzniku (80. léta minulého století).⁶⁷

Oceňování položek účetní závěrky má významný vliv na vypovídací schopnost účetní závěrky. V době, kdy podnik přijímá konkrétní způsob oceňování, je důležité, aby vzal v potaz skutečnost, jak dlouho podnik ještě bude existovat. Jiný přístup ke zvolení metody bude volen u podniku, který v budoucnu ukončí svou činnost, a jiný v případě, že bude nadále fungovat.⁶⁸ V Koncepčním rámci jsou definovány tyto oceňovací základny:⁶⁹

- historická cena (historical cost) – majetek je oceňován v částkách nebo peněžních ekvivalentech zaplacených nebo vydaných v době jeho pořízení. Závazky se oceňují částkou, která bude použita na jejich úhradu;
- běžná (reprodukční) cena (current cost) – cena, za kterou by bylo stejné nebo podobné aktivum pořízeno k datu ocenění. Závazky jsou vykazovány v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutné vydat na uhrazení závazku k datu ocenění;

⁶⁷ Tamtéž, s. 16.

⁶⁸ DVORÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. a roz. vydání. Brno: Computer Press, 2011. s. 25. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁶⁹ KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. s. 16. ISBN 978-80-86324-76-0.

- realizační (prodejní) cena (realisable – settlement cost) – aktiva jsou vykazována v částce, která by byla získána při jejich prodeji za obvyklých podmínek. Závazky jsou vykazovány v částce potřebné k jejich vypořádání, tj. nediskontované částce;
- současná hodnota (present value) – aktiva jsou oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které se očekává, že bude daná položka vytvářet v běžném podnikání. Závazky jsou vykazovány v současné diskontované hodnotě budoucích výdajů, kterou jsou zapotřebí k jejich vypořádání.

Dlouhou dobu byla postrádána obecná úprava oceňování ve fair value. Přístupy k fair value byly dlouhou dobu nekonzistentní. Až v květnu 2011 v rámci konvergenčního procesu, byl přijat standard IFRS 13 – Oceňování ve fair value. Ocenění fair value je takové ocenění aktiv, které by odráželo tržní hodnotu k datu ocenění. Toto ocenění vychází z podmínek aktivního trhu (market view). Předpokladem aktivního trhu jsou stejnorodé položky, které jsou na trhu dobrovolně obchodovány, vždy se najde kupující i prodávající a ceny jsou veřejně dostupné.⁷⁰

3.1.4 Součásti účetní závěrky sestavené dle IFRS

Ve standardu IAS 1 jsou uvedeny základní zásady stanovené pro účely přípravy účetní závěrky. Je v něm obsažen odkaz na předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, konzistence při prezentaci a klasifikaci, účtování ve věčných i časových souvislostech a také zásada významnosti.⁷¹ Cílem tohoto standardu je zajistit srovnatelnost účetních závěrek jak v rámci jednoho podniku v časové řadě, tak také mezi různými podniky.⁷²

⁷⁰ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. a roz. vydání. Brno: Computer Press, 2011. s. 26 - 27. ISBN 978-80-251-3652-2.

⁷¹ DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS do kapsy 2010*. [online]. Praha: Deloitte Česká republika. 2010 [vid. 2013-01-26]. Dostupný z http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf.

⁷² Tamtéž, s. 75 – 76.

Tento standard stanoví, že se má účetní závěrka se předkládat minimálně jednou za účetní období, kterým může být kalendářní nebo hospodářský rok. Zakazuje kompenzaci závazků a aktiv, ovšem pouze v případech, kdy tato možnost není povolena v jiném standardu, dále vyžaduje vykazování významných položek⁷³ samostatně. Standard také určuje strukturu, rozsah a obsah účetních výkazů, přičemž netrvá na dodržení přesné struktury výkazů, ale především na tom, aby poskytovaly věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku.⁷⁴ Podle IAS 1 jsou součástí účetní závěrky tyto dokumenty:⁷⁵

- výkaz o finanční situaci ke konci období poskytuje informace o finanční situaci podniku. Výkaz nemá předepsaný formát, musí ale obsahovat předepsaný seznam položek, přičemž podrobnější informace mohou účetní jednotky zobrazit v rozvaze nebo v příloze;
- výkaz o úplném výsledku hospodaření za období obsahuje všechny položky výnosů a nákladů, včetně položek, které tvoří výsledek, a položek ostatního úplného výsledku. Stejně jako v případě rozvahy není stanoven předepsaný formát;
- výkaz změn vlastního kapitálu za období obsahuje celkový úplný výsledek pro každou položku vlastního kapitálu, dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu podle IAS 8 - Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby a pro každou položku vlastního kapitálu porovnání účetní hodnoty na počátku a na konci období. Samostatně se zveřejní změny vyplývající ze zisku nebo ztráty, z ostatního úplného výsledku a z transakcí s vlastníky;
- výkaz o peněžních tocích za období poskytuje informaci o peněžních tocích za období, které jsou členěny na provozní, investiční a finanční činnost. Další požadavky na

⁷³ Významná položka se určuje na základě její velikosti, povaze a okolnostech jejího vykázání.

⁷⁴ Volně přeloženo z: EUROPEAN COMMISSION. International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements.

⁷⁵ DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS do kapsy 2010*. [online]. Praha: Deloitte Česká republika. 2010 [vid. 2013-01-26]. Dostupný z http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf.

sestavení a zveřejnění tohoto výkazu jsou uvedeny v IAS 7. Opět není stanoven předepsaný formát;

- příloha s přehledem podstatných účetních politik a další poznámky;
- výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období, pokud společnost aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění strukturu položek své účetní závěrky.⁷⁶

Níže jsou uvedeny detailnější informace k jednotlivým dokumentům, které jsou součástí účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Výkaz o finanční situaci (rozvaha)

Minimální rozsah položek stanovený dle IAS 1 odst. 54 pro výkaz o finanční situaci:⁷⁷

- pozemky, budovy a zařízení;
- investiční nemovitý majetek;
- nehmotná aktiva;
- finanční aktiva s výjimkou položek uvedených v investicích vykazovaných ekvivalenční metodou, obchodních a jiných pohledávkách a penězích a peněžních ekvivalentech;
- investice vykazované ekvivalenční;
- biologická aktiva;
- zásoby;

⁷⁶ KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. s. 25. ISBN 978-80-86324-76-0

⁷⁷ Volně přeloženo z: EUROPEAN COMMISSION. International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements.

- obchodní a jiné pohledávky;
- peníze a peněžní ekvivalenty;
- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do vyřazovacích skupin klasifikovaných jako držená k prodeji dle IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti;
- obchodní a jiné závazky;
- rezervy;
- finanční závazky s výjimkou položek uvedených v obchodních závazcích a rezervách;
- závazky a pohledávky za daň za běžné období definovanou v IAS 12 – Daň z příjmů;
- odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice v IAS 12;
- závazky zahrnuté ve vyřazované skupině klasifikované jako držené k prodeji dle IFRS 5;
- menšinový podíl vykázaný v rámci vlastního kapitálu;
- emitovaný kapitál a fondy, které připadají vlastníkům mateřské společnosti.

Standard dále uvádí povinnost rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami a jejich samostatné klasifikace mimo situace, kdy spolehlivější a relevantnější informaci poskytuje zveřejnění založené na likviditě. Pokud se aplikuje tato výjimka, musí účetní jednotka vykázat všechna aktiva a závazky podle likvidity.

Jako krátkodobá aktiva jsou dle IAS 1 v odstavci 66 klasifikována aktiva, pokud se předpokládá, že budou realizována nebo jsou určena k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu, případně jsou určena především pro účely obchodování, nebo se předpokládá, že budou realizována během dvanácti měsíců od skončení účetního období, anebo se jedná o peníze nebo peněžní ekvivalenty (definované v IAS 7), ovšem za předpokladu, že není omezena jejich směna nebo použití pro úhradu závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období. Veškerá ostatní aktiva jsou klasifikována jako dlouhodobá.

Krátkodobé závazky jsou v IAS 1 vymezeny v odstavci 69, dle kterého účetní jednotka klasifikuje závazek jako krátkodobý v případě, kdy se předpokládá, že bude vypořádán během jejího obvyklého provozního cyklu, popřípadě drží závazek primárně pro účely obchodování, nebo má být závazek vypořádán během dvanácti měsíců od skončení účetního období anebo v situaci, kdy účetní jednotka nemá podmíněné právo odložit vypořádání závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období (dle odstavce 73). Podmínky závazku, ze kterých by mohlo podle úvahy protistrany vyplynout vypořádání závazku emisí kapitálových nástrojů, nemají na klasifikaci takového závazku vliv. Veškeré ostatní závazky musí účetní jednotka klasifikovat jako dlouhodobé.⁷⁸

⁷⁸ Volně přeloženo z: EUROPEAN COMMISSION. International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements.

Výkaz o úplném výsledku za období (výkaz zisku a ztráty)

Standard IAS 1 v odstavci 81 stanoví, že účetní jednotka je povinna zveřejnit položky nákladů a výnosů vykázaných v období buď v jednom výkazu o úplném výsledku, anebo ve dvou výkazech, kterými jsou výkaz obsahující komponenty hospodářského výsledku (samostatný výkaz o úplném výsledku) a dále ve výkazu, který začíná hospodářským výsledkem a obsahuje komponenty ostatního úplného výsledku (výkaz o úplném výsledku). Standard dále stanoví položky, které musí minimálně výkaz o úplném výsledku obsahovat:⁷⁹

- výnosy;
- finanční náklady;
- podíly na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků, které jsou účtovány ekvivalenční metodou;
- daňové náklady;
- souhrnnou částku, která zahrnuje součet hospodářského výsledku z ukončených činností po zdanění a hospodářského výsledku po zdanění, který je vykázan v souvislosti s oceňováním aktiv nebo vyřazovaných skupin určených k prodeji a tvořících ukončené činnosti v reálné hodnotě, která je snížena o náklady související s prodejem, nebo v souvislosti s prodejem těchto aktiv nebo skupin aktiv;
- hospodářský výsledek.

Další položky, které musí účetní jednotka uvést a zveřejnit jsou:

- každou složku ostatního úplného výsledku klasifikovanou podle podstaty mimo částek uvedených v následujícím bodě;

⁷⁹ Volně přeloženo z: EUROPEAN COMMISSION. International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements.

- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených a společných podniku při použití ekvivalenční metodou;
- úplný výsledek celkový.

Podle odstavce 88 musí účetní jednotka zahrnout do hospodářského výsledku všechny položky nákladů a výnosů v období, pokud není v některém z dalších standardů požadován jiný přístup. IAS 8 se rozebírá dvě takové situace, a to opravu chyb a změny v účetních pravidlech.

Pokud jsou položky výnosů a nákladů významné, je účetní jednotka povinna zveřejnit je samostatně. V odstavci 98 jsou uvedeny situace, které mohou vést k samostatnému zveřejnění položek výnosů a nákladů. Jedná se o okolnosti snížení hodnoty zásob na částku čisté realizovatelné hodnoty nebo snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení na zpětně získatelnou částku, popř. zrušení takového snížení, dále restrukturalizace činností účetní jednotky a zrušení jakýchkoliv rezerv na náklady spojené s restrukturalizací, také vyřazení položek pozemků, budov a zařízení, vyřazení investic, ukončené činnosti, urovnání sporů a ostatní rušení rezerv.

Účetní jednotky jsou dále povinny předkládat analýzu nákladů, které jsou vykázané v hospodářském výsledku na základě klasifikace, která se zakládá buď na druhu nákladů, nebo na jejich funkci s tím, že si musí zvolit tu z možností, která poskytne spolehlivější a relevantnější informace.⁸⁰ Dále by náklady měly být členěny tak, aby zdůraznily složky finanční výkonnosti, které se mohou lišit podle frekvence, potenciálu zisku nebo ztráty a předvídatelnosti. Toto členění je možné poskytnout dvěma způsoby. První způsob představuje členění dle druhů nákladů, kdy účetní jednotka agreguje náklady podle jejich povahy a dále je nepřerozděluje podle různých funkcí v rámci účetní jednotky. V odstavci 102 je uveden příklad klasifikace nákladů podle druhů, které obsahuje členění na následující kategorie:

⁸⁰ Volně přeloženo z: EUROPEAN COMMISSION. International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements.

- výnosy;
- ostatní provozní výnosy;
- změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby;
- spotřeba materiálu a surovin;
- náklady na zaměstnanecké požitky;
- odpisy a amortizace;
- ostatní náklady;
- náklady celkem;
- zisk před zdaněním.

Druhá možnost členění nákladů je uvedena v odstavci 103, a to podle jejich funkce neboli metoda nákladů na prodej, kdy účetní jednotka zveřejní odděleně od ostatních nákladů minimálně své náklady na prodej. Příkladem členění nákladů dle funkce může být následující rozdělení:

- výnosy;
- náklady na prodej;
- hrubý zisk;
- ostatní výnosy;
- odbytové náklady;
- administrativní náklady;
- ostatní náklady;
- zisk před zdaněním.

V případě členění nákladů podle funkce je účetní jednotka povinna zveřejnit také další informace o druzích nákladů včetně odpisů a amortizace a nákladů na zaměstnanecké požitky.

Výkaz změn vlastního kapitálu

Standard IAS 1 v odstavci 106 uvádí informace, které je účetní jednotka povinna zveřejnit ve výkazu změn vlastního kapitálu. Jde o následující skutečnosti:

- celkový úplný výsledek hospodaření za období, odděleně jsou zobrazeny celkové částky, které připadají vlastníkům mateřské společnosti a nekontrolním podílům;
- dopady retrospektivní aplikace⁸¹ nebo retrospektivního přepočtu⁸² pro každou složku vlastního kapitálu, které jsou vykázány podle IAS 8;
- odsouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období pro každou komponentu vlastního kapitálu s odděleným zveřejněním změn, které vyplývají z hospodářského výsledku, ostatního úplného výsledku hospodaření a transakcí s vlastníky, kteří jednají v rámci svých pravomocí jako vlastníci, zobrazující oddělené vklady vlastníků a výplaty vlastníků a změny ve vlastnických podílech v dceřiných společnostech, které nevedou ke ztrátě ovládnutí.

⁸¹ Retrospektivní aplikací se dle Hýblové rozumí zpětná aplikace účetních pravidel tak, jakoby byla používána v účetní jednotce vždy.

⁸² Retrospektivním přepočtem se dle Hýblové rozumí oprava chyb ve vykazování, oceňování nebo zveřejňování takovým způsobem, jakoby tyto chyby nikdy neexistovaly.

Výkaz o peněžních tocích

Podle standardu IAS 1 má tento výkaz poskytnout uživateli účetní závěrky informace k tomu, aby mohl zhodnotit schopnost účetní jednotky generovat peníze a peněžní ekvivalenty a dále její potřebu využití těchto peněžních toků. Požadavky na sestavení a zveřejnění výkazu o peněžních tocích jsou uvedeny v IAS 7 – Cash flow. Podle tohoto standardu je výkaz o peněžních tocích přehledem o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a má být rozdělen na tři části - provozní, investiční a financování.

Podle odstavce 14 standardu IAS 7 jsou peněžní toky z hlavní činnosti odvozeny z hlavních výdělečných činností účetní jednotky. Jsou výsledkem transakcí a jiných případů, které určí zisk nebo ztrátu. Příkladem jsou příjmy z prodeje výrobků a služeb, z licencí, honorářů, provizí, dále peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb, zaměstnancům, peněžní příjmy a úhrady pojišťovny (pojistné a pojistná plnění), peněžní úhrady nebo vratky daní ze zisku mimo těch, které se mohou týkat financování a investiční činnosti, a dále peněžní příjmy a úhrady ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování.

Samostatné zveřejnění peněžních toků z investiční činnosti se provádí proto, že tyto toky vyjadřují rozsah, ve kterém byly provedeny výdaje na prostředky určené pro vytvoření budoucích výnosů a peněžních toků. Jediný výdaj, který je možné zahrnout do investiční činnosti, je ten, který má za následek vznik nového aktiva vykazovaného ve výkazu o finanční pozici. Příkladem peněžních toků z investiční činnosti jsou dle IAS 7 odst. 16:

- peněžní úhrady za nákupy pozemků, budov, zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv, přičemž se sem zahrnou také platby, které mají vztah s aktivovanými náklady vývoje a s pozemky, budovami nebo zařízeními vytvořenými vlastní činností;
- peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov, zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv;

- peněžní úhrady za nabytí a příjmy z prodeje nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek a podílů ve společných podnicích;
- peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným subjektům (neuvádí se zde půjčky a úvěry od finančních institucí);
- peněžní příjmy ze splátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným subjektům;
- peněžní příjmy ze smluv futures, forwardových smluv, opčních smluv a swapových smluv mimo těch, které účetní jednotka drží za účelem prodeje nebo obchodování nebo platby patří do finanční části výkazu cash flow.

Zveřejnit peněžní toky z financování samostatně je podle IAS 7 důležité proto, že je užitečné pro odhad nároků na budoucí peněžní toky těch, kteří účetní jednotce poskytují kapitál. Příkladem takovýchto peněžních toků jsou peněžní příjmy z vydaných akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu, peněžní úhrady vlastníkům za nabytí nebo zpětný odkup akcií účetní jednotky, peněžní příjmy z vydání dluhových cenných papírů, z úvěrů, vydání směnec, dluhopisů, hypoték, peněžní splátky vypůjčených částek a peněžní úhrady nájemce, které znamenají snížení nesplaceného závazku, který se vztahuje k finančnímu leasingu.⁸³

Metodami, kterými je možné vykázat peněžní toky z hlavní činnosti, jsou metoda přímá, kdy se zveřejní hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a úhrad, nebo metoda nepřímá, kdy se čistý zisk upraví o účinky transakcí nepeněžní povahy, dopady časového rozlišení, které se týká minulých nebo budoucích peněžních příjmů nebo úhrad, a položky výnosu, náklady spojenými s investičními nebo finančními peněžními toky.⁸⁴ Peněžních toků z investiční činnosti a financování se vykazují samostatně jako hlavní třídy hrubých peněžních příjmů a úhrad z investiční činnosti a z financování.⁸⁵

⁸³ Volně přeloženo z: EUROPEAN COMMISSION. International Accounting Standard 7 Cash flow.

⁸⁴ Volně přeloženo z: EUROPEAN COMMISSION. International Accounting Standard 7 Cash flow.

⁸⁵ Volně přeloženo z: EUROPEAN COMMISSION. International Accounting Standard 7 Cash flow.

Příloha (Komentář)

Příloha neboli Komentář musí podle IAS 1 odst. 112 uvádět informace o základně zpracování účetní závěrky a konkrétních účetních pravidlech, dále zveřejnit informace vyžadované Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, které nejsou zveřejněny jinde v účetní závěrce, a poskytnout informace, které nejsou obsaženy jinde ve výkazech, ale jsou relevantní k jejich pochopení.

3.2 Účetní závěrka dle ČÚL

Požadavky na účetní závěrku podle ČÚL jsou obsaženy v zákoně o účetnictví, který je rozdělen do sedmi částí, přičemž každá upravuje jinou oblast. První část zákona se zaměřuje na obecná ustanovení, do nichž jsou zakomponovány všeobecné účetní zásady a principy. Zásady představují pravidla, kterými se účetní jednotky řídí při vedení účetnictví a při sestavování účetní závěrky, a patří mezi ně:⁸⁶

- zásada účetní jednotky vymezuje účetní jednotku jako uzavřený celek, za který se vede účetnictví a sestavuje účetní závěrka;
- zásada neomezené doby trvání účetní jednotky představuje povinnost vést účetnictví od vzniku až do zániku účetní jednotky;
- zásada nezávislosti jednotlivých účetních období stanoví, že účetní jednotky mají zaznamenávat účetní případy do období, s nimiž časově a věcně souvisí;
- zásada objektivit účetnictví stanoví povinnost vést účetnictví úplně, tzn. zaúčtovat všechny účetní případy a zápisy do účetního období, kterého se týkají, průkazným způsobem, což znamená doložit účetní případy účetními doklady, provést inventarizaci majetku a závazků, zajistit úschovu účetních podkladů

⁸⁶Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, část první – obecná ustanovení.

a písemností podle zákona, tedy dodržovat veškerá nařízení ustanovená v Zákoně o účetnictví;

- zásada bilanční kontinuity stanoví návaznost konečných zůstatků a počátečních stavů rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími. Není možné měnit způsoby oceňování, postupy odpisování, postupy účtování, uspořádání a obsahové vymezení položek účetních závěrek v průběhu účetního období. Mezi jednotlivými účetními obdobími mohou být změněny jen za účelem věrného zobrazení účetnictví, kromě výjimečných případů;
- zásada oceňování majetku a závazků znamená, že správnost účetnictví a věrné zobrazení jsou přímo závislé na reálném ocenění majetku a závazků;
- zásada opatrnosti představuje povinnost účetní jednotky promítnout do ocenění majetku a závazků v účetnictví a v účetní uzávěrce veškerá rizika, ztráty, znehodnocení, které jsou jí známy při sestavování uzávěrky. Aktiva a výnosy nesmí být nadhodnoceny, pasiva a náklady podhodnoceny. Tato zásada se promítá do účetnictví prostřednictvím rezerv a opatrných položek;
- zásada zákazu kompenzace znamená, že zákon o účetnictví zakazuje vzájemné vyrovnávání (kompenzace) aktiv a pasiv (např. pohledávek a závazků), nákladů a výnosů, nebo příjmu a výnosů (např. úroky placené a přijaté, manka a přebytky).

Kromě výše uvedených zásad, zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v § 19 odst. 6 vymezuje znaky, jaké musí mít informace obsažené v účetní závěrce. Měly by být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.

Dále zákon o účetnictví uvádí požadavky na vedení účetnictví. Podle § 8 odst. 1 mají vést jednotky účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné, a to způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů. Účetnictví účetní jednotky se považuje za správné, pokud jednotka vede účetnictví takovým způsobem, který neodporuje zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům a ani neobchází jejich účel.

Účetnictví účetní jednotky je podle zákona o účetnictví úplné, pokud jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm zaúčtovat měla podle § 3, dále sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, zveřejnila informace podle § 21a) a má o všech těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy přehledně uspořádané.

Účetnictví účetní jednotky se považuje za průkazné, pokud všechny účetní záznamy jsou průkazné dle § 33a a účetní jednotka provedla inventarizaci. Účetnictví je srozumitelné, pokud umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů s použitím účetních metod, které jsou uvedeny v § 4 odst. 8, dále obsah účetních záznamů s použitím nástrojů, které uvádí § 4 odst. 10, dále vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy.

Účetnictví jednotky je přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, pokud účetní jednotka dokáže splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním po celou dobu, po kterou jsou jí tímto zákonem uloženy.

V § 1 jsou vymezeny subjekty, na které se tento zákon vztahuje:⁸⁷

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky;
- zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů;
- organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu;
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku;
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty⁸⁸, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí

⁸⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1 odst. 2.

⁸⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 6 odst. 2.

obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku;

- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí;
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu⁸⁹, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h), nebo
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Druhá část zákona upravuje rozsah vedení účetnictví, vymezuje účetní doklady, zápisy a účetní knihy, směrnou účtovou osnovu, uzavírání a otevírání knih a ostatní ustanovení o účetních knihách.

Rozsahem vedení účetnictví se rozumí, zda jsou jednotky povinny vést účetnictví v plném nebo ve zkráceném rozsahu. Jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu:⁹⁰

- sestaví účtový rozvrh, ve kterém uvedou pouze účtové skupiny;
- mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize;
- nepoužijí ustanovení § 25 odst. 3⁹¹ mimo odpisů;
- nepoužijí ustanovení § 26 odst. 3,⁹² které se týká rezerv a opravných položek mimo rezerv a opravných položek dle zvláštních předpisů;

⁸⁹ § 829 a následující občanského zákoníku.

⁹⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 13a.

⁹¹ Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.

- nepoužijí ustanovení § 27, kde je vymezeno ocenění reálnou hodnotou s výjimkou § 27 odst. 3⁹³ při přeměně bytových družstev;
- sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek prováděcím právním předpisem.

Jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nemusí používat knihy analytických účtů a knihy podrozvahových účtů.⁹⁴

Podle § 9 zákona o účetnictví jsou všechny jednotky povinny vést účetnictví v plném rozsahu, přičemž ve zjednodušeném rozsahu mohou vést účetnictví ze subjektů uvedených v § 1 odst. 2 a) a b):⁹⁵

- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek;
- bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, a družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů;

⁹² Ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 3 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty.

⁹³ Pokud zákon o přeměnách obchodních společností a družstev ukládá povinnost ocenění jmění při přeměně společnosti, oceňuje se majetek a závazky reálnou hodnotou v případech stanovených prováděcím právním předpisem; prováděcí právní předpis stanoví i okamžik účtování a ocenění reálnou hodnotou.

⁹⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 13a.

⁹⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 9 odst. 3.

- příspěvkové organizace, které nejsou konsolidovanou účetní jednotkou podle tohoto zákona, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel;
- ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní zákon.

Ze subjektů, které jsou vymezeny v § 1 odst. 2 d) až h) mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu ty, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.⁹⁶ Jakékoliv změny v rozsahu vedení účetnictví mohou účetní jednotky uskutečnit pouze k prvnímu dni účetního období, které následuje po účetním období, v němž jednotka zjistila skutečnosti, které jí umožní změnit způsob rozsahu vedení účetnictví.⁹⁷

Další problematikou, kterou se zákon o účetnictví zabývá, jsou účetní doklady a účetní zápisy. Účetní doklady představují průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat označení účetního dokladu, obsah účetního případu a jeho účastníky, dále peněžní částku nebo informaci o ceně a měrnou jednotku a vyjádření množství, také okamžik vyhotovení, okamžik uskutečnění účetního případu, pokud není shodný s okamžikem vyhotovení, a v neposlední řadě podpisový záznam⁹⁸, který představuje buď vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis nebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě zaručující průkaznou a jednoznačnou původnost.

Účetní zápisy představují účetní záznamy, jejichž obsah určují ustanovení zákona o účetnictví a týkají se účetních knih, přičemž účetní jednotky jsou povinny provádět je průběžně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu tak, aby nebyly ohroženy požadavky jiných právních předpisů. Musí k němu být připojen podpisový záznam osoby zodpovědné za jeho provedení, pokud není shodný s podpisovým záznamem osoby

⁹⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 9 odst. 4.

⁹⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 9 odst. 5.

⁹⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 11.

odpovědné za zaúčtování účetního případu. Účetní jednotky musí provádět zápisy do účetních knih.⁹⁹ Zákon definuje, že účetní jednotky účtují:¹⁰⁰

- v deníku, v němž jsou účetní zápisy uspořádány chronologicky a jímž se prokazuje zaúčtování všech účetních případů v účetním období;
- v hlavní knize, kde jsou účetní zápisy uspořádány systematicky, tzn. z věcného hlediska, na syntetických účtech, které musí obsahovat minimálně informace o zůstatcích ke dni otevření hlavní knihy, souhrnné obraty strany MD a D za kalendářní měsíc a zůstatky účtů ke dni sestavení účetní závěrky;
- v knihách analytických účtů, kde se podrobně rozvádí účetní zápisy z hlavní knihy;
- v knihách podrozvahových účtů, kde se uvádí zápisy, které se neuvádí ve výše uvedených knihách.

Zákon dále uvádí momenty otevírání a uzavírání účetních knih. V případě otevírání knih jde nejtradičněji o dny, kdy vzniká povinnost vést účetnictví, dále první den účetního období, den vstupu do likvidace apod. Co se týče uzavírání knih, nejtradičněji se jedná o dny, kdy zaniká povinnost vést účetnictví, poslední den účetního období, den zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností a družstev apod.¹⁰¹ V případě přeměn společností a dalších situacích, které nejsou výše rozebrány, jsou definována pravidla samostatně v § 17 odst. 3 – 8.

Třetí část se zaměřuje na účetní závěrku, definuje její obsah, rozvahový den, dále v §19a rozebírá použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky a stanoví pravidla pro ověření účetní závěrky auditorem.

⁹⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 12.

¹⁰⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 13.

¹⁰¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 17.

Čtvrtá část se zaměřuje na způsoby oceňování, pátá upravuje pravidla inventarizace majetku a závazků, šestá úschovu účetních písemností a v poslední sedmé části jsou uvedena ustanovení společná, přechodná a závěrečná.

3.2.1 Účetní závěrka dle ČÚL

V České republice roční účetní závěrku tvoří:¹⁰²

- rozvaha;
- výkaz zisku a ztráty;
- příloha k účetním výkazům.

Součástí účetní závěrky dále mohou být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, které mohou být součástí přílohy.

Některé podniky mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, musí potom sestavovat účetní výkazy i přílohy v plném rozsahu (tzn. včetně přehledu o změnách vlastního kapitálu a případně přehledu o peněžních tocích). Mezi podniky, jež mají tuto povinnost, patří zejména akciové společnosti, investiční společnosti a fondy. Družstva a ostatní společnosti mají tuto povinnost při splnění určitých podmínek. Ostatní účetní jednotky mohou sestavovat účetní výkazy ve zjednodušeném rozsahu.¹⁰³

Rozlišujeme účetní závěrku řádnou a mimořádnou. Řádná účetní závěrka se sestavuje jednou ročně, k poslednímu dni účetního období. V situacích, kdy zákon o účetnictví vyžaduje sestavení závěrky (např. ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení

¹⁰² KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, s. 357. ISBN 978-80-7273-169-5.

¹⁰³ MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. s. 95. ISBN 978-80-7372-557-0.

konkursu aj.), se sestavuje mimořádná účetní závěrka. V průběhu účetního období na základě zvláštních právních předpisů je možné provést mezitímní uzávěrku.¹⁰⁴

Účetní závěrka je sestavována v českých korunách a jednotlivé položky jsou vykazovány v celých tisících. U společností, kde čistá aktiva převýší hodnotu deset miliard Kč, je možné vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč.¹⁰⁵

Účetní závěrka sestavená dle české legislativy musí podávat věrný a poctivý obraz o stavu majetku, zdrojů jeho krytí a hospodářském výsledku účetní jednotky. Za věrný a poctivý obraz je považován takový, kdy obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu.¹⁰⁶

Údaje v účetní závěrce by měly být sestavovány tak, aby bylo možné jejich porovnání v čase nebo srovnání s jinými účetními jednotkami. Významné změny mezi obdobími by měly být komentovány v příloze. Informace v účetní závěrce by měly být sestavovány takovým způsobem, aby uživatelé těchto informací, za předpokladu znalosti účetních metod, mohli posoudit finanční situaci podniku. Účetní závěrka musí obsahovat všechny významné údaje a souvislosti.¹⁰⁷

Podle vyhlášky 500/2002 má účetní jednotka povinnost dodržovat při sestavování účetní závěrky bilanční pravidlo. Celková suma aktiv a pasiv se musí rovnat. Stejně tak se musí rovnat položka z výkazu zisku a ztrát, „Výsledek hospodaření za účetní období“ s položkou rozvahy „Výsledek hospodaření běžného účetního období“.

¹⁰⁴KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, s. 357 - 358. ISBN 978-80-7273-169-5

¹⁰⁵BRABEC, Z. Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy. 1. vydání. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 86. ISBN 978-80-7372-778-9.

¹⁰⁶MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. s. 97 – 98. ISBN 978-80-7372-557-0.

¹⁰⁷Tamtéž, s. 99 – 100.

3.2.2 Oceňování aktiv a závazků dle ČÚL

V souladu se zákonem o účetnictví oceňují účetní jednotky majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu případně ke konci rozvahového dne.¹⁰⁸ Jednotlivé složky majetku a závazků se oceňují následujícími cenami:¹⁰⁹

- hmotný majetek kromě zásob a hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami;
- hmotný majetek mimo zásoby vytvořený vlastní činností vlastními náklady;
- zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami;
- zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady;
- peněžní prostředky a ceniny jejich jmenovitými hodnotami;
- podíly, cenné papíry a deriváty pořizovacími cenami;
- pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou, při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou, závazky jmenovitou hodnotou;
- nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami;
- nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností vlastními náklady;
- příchovky zvířat vlastními náklady;
- kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, ve výši 1 Kč;

¹⁰⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24 odst. 2.

¹⁰⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 1.

- majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmenem peněžní prostředky a ceniny, anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní majetek, který není uveden výše, reprodukční pořizovací cenou.

Podle zákona o účetnictví se za pořizovací cenu považuje cena, za níž byl majetek pořízen, navýšená o náklady s jeho pořízením souvisejícími. Reprodukční cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností představují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, případně i část nepřímých nákladů, která se k této výrobě nebo jiné činnosti vztahuje. Vlastními náklady u hmotného majetku (kromě zásob) a nehmotného majetku (kromě pohledávek) vytvořených vlastní činností jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se k této výrobě nebo jiné činnosti vztahují.¹¹⁰

Dále je nutné zdůraznit, že při ocenění ke konci rozvahového dne se zahrnují pouze zisky, které účetní jednotky dosáhly, a zohledňují se všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jednotce známy do okamžiku sestavení účetní závěrky s tím, že se zohlední také všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření zisk nebo ztráta.¹¹¹

¹¹⁰ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 5.

¹¹¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 3.

3.3 Vybrané podobnosti a rozdíly ve vykazování dle IFRS a ČÚL

V následující tabulce je uveden souhrn některých vybraných rozdílů a podobností mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou, které mohou mít vliv na vykazované hodnoty v účetní závěrce.

Tabulka 2: Vybrané rozdíly ve vykazování dle IFRS a ČÚL

TÉMA	DLE IFRS	DLE ČÚL
VYKAZOVÁNÍ VÝNOSŮ	Vykázat výnosy, pokud rizika a užitky přešly na kupujícího a částka výnosů může být spolehlivě oceněna.	Neexistuje srovnatelná úprava pro vykazování výnosů, vykazování výnosů se řídí smluvním ujednáním.
DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	Uplatňovat princip historických cen nebo přeceněných hodnot. Pokud jsou používány přeceňované hodnoty, jsou častá přecenění celých kategorií dlouhodobého majetku nezbytná. Při odpisování dlouhodobého hmotného majetku se uplatňuje komponentní přístup.	Komponentní přístup nelze v ČÚL použít před 1. lednem 2010
ZÁSOBY	Účtují se v pořizovací ceně nebo čisté realizovatelné hodnotě, je-li nižší. Pro stanovení ceny se používá metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru. Metoda LIFO je zakázána. Oprava ocenění je požadována pro následné zvýšení hodnoty zásob, jejichž hodnota byla dříve snížena. Výpůjční náklady spojené s pořízením zásob, které jsou způsobilými aktivy, se kapitalizují.	Srovnatelné s IFRS, avšak výpůjční náklady spojené se zakoupenými zásobami se nekapitalizují.
REZERVY - VŠEOBECNĚ	Vykázat rezervy vztahující se k současným závazkům z minulých událostí, pokud lze spolehlivě odhadnout pravděpodobný vliv zdrojů. Pokud je dopad časové hodnoty peněz významný, pak by výše rezervy měla odpovídat současné hodnotě závazku.	Rezervy vytvářeny pro možná rizika a očekávané ztráty. Dále lze vytvářet rezervy na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku. Finanční instituce srovnatelné s IFRS. Není požadování diskontování - avšak účetní jednotky mohou zohlednit faktor časové hodnoty peněz.

TÉMA	DLE IFRS	DLE ČÚL
ODLOŽENÁ DAŇ - HLAVNÍ VÝJIMKY	Daňově neuplatnitelný goodwill a přechodné rozdíly z výchozího uznání aktiv a závazků, které v okamžiku uznání neovlivňují účetní nebo daňový zisk.	Podnikatelé vykazují odloženou daň ze všech předchozích rozdílů - výjimku na výchozí uznání nelze uplatnit. Finanční instituce podobně jako v IFRS nezohledňují daňově neuplatnitelný goodwill
LEASING - ÚČTOVÁNÍ NÁJEMCE	Zaúčtovat finanční leasing jako majetek a veškeré budoucí platby nájemného jako závazek. Odpisuje se obvykle po dobu použitelnosti majetku. Rovnoměrně rozdělit splátky nájemného tak, aby byla u nesplaceného závazku dosažena konstantní úroková sazba. Nájemné z operativního leasingu se účtuje do nákladů rovnoměrně.	Účtování finančního i operativního leasingu je shodné, nájemné je promítnuto do nákladů rovnoměrně.

Zdroj: PRICEWATERHOUSECOOPERS. IFRS a české účetní předpisy podrobnosti a rozdíly 2009.

[online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009. [vid. 2013-03-11].

<http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

4. Analýza účetních výkazů dle požadavků IFRS

Analýza účetních výkazů dle požadavků Mezinárodních standardů účetního výkaznictví bude provedena na výkazech společnosti CPI – Facility, a. s. (dále jen společnost), která zaměřuje své aktivity především na správu nemovitostí a další činnosti s ní spojené a dále obchodování s energií.

K samotnému provedení analýzy byly zvoleny výkazy sestavené k datu 31. 12. 2011, tzn. za kalendářní rok 2011, jelikož výkazy za účetní období roku 2012 podléhají schválení auditorem a nebyly dosud zveřejněny. K datu 31. 12. 2011 byla společnost dceřinou společností společnosti Czech Property Investments, a. s., která byla 100% vlastníkem akcií.

4.1 Představení společnosti¹¹²

Společnost CPI – Facility, a. s. se sídlem Praha 1 – Nové Město, Václavské nám. 1601/47, PSČ 110 00, IČ 276 26 814 je akciovou společností, která vznikla v roce 2006 se základním kapitálem 2 mil. Kč, přičemž bylo vydáno 20 kusů kmenových akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 100 tis. Kč. Členy představenstva jsou Ing. Zdeněk Havelka, Milan Trněný a Ing. Radan Kamenický, přičemž jménem společnosti jedná a podepisuje každý z nich samostatně.

Předmětem činnosti společnosti je podle obchodního rejstříku mimo jiné provozování vodovodů a kanalizací a úprava a rozvod užitkové vody, přípravné práce pro stavby, specializované stavební činnosti, dokončovací stavební práce, inženýrská činnost v investiční výstavbě, inženýrská činnost v investiční výstavbě, správa a údržba nemovitostí, činnost technických poradců v oblasti činnosti energetického auditora, služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy, činnost

¹¹² Data z přílohy účetní závěrky

podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců, poskytování technických služeb, distribuce elektřiny a obchod s elektřinou.

Mateřskou společností je společnost Czech Property Investments, a. s. se sídlem Praha 1 – Nové Město, Václavské náměstí 1601/47, PSČ 110 00, IČ 427 16 161. Jde o akciovou společnost, která byla založena již v roce 1991. Její základní kapitál činí 6 187 mil. Kč, přičemž bylo vydáno 7 773 tis. kusů akcií na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 800 Kč. Členy představenstva jsou JUDr. Radovan Vítek, Mgr. Marek Stubleý a Marie Vítková. Společnost zaměřuje své aktivity mimo jiné také na oblast nemovitostí.

4.1.1 Popis podnikatelské činnosti

Společnost CPI – Facility a .s., byla založena v roce 2006 jako reakce na rostoucí portfolio nemovitostí mateřské společnosti Czech Property Investments, a.s a dalších společností, které vlastnily budovy ve skupině, s cílem snížit náklady na správu těchto budov a zabezpečit jejich hodnotu pro další transakce tím, že správa a případné opravy budou prováděny v souladu se standardy požadovanými mateřskou společností.

Tyto aktivity sama společnost zabezpečovala až do roku 2011, kdy došlo k jejímu rozdělení na dvě části, přičemž stávající společnost CPI – Facility a. s., nadále zabezpečuje pouze technickou správu nemovitostí a veškerá další agenda nutná k zabezpečení provozu spravovaných budov byla vyčleněna do nově vzniklé společnosti CPI Property, s. r. o.

Spravovanými nemovitostmi jsou rezidence, retailové parky, průmyslové areály, kanceláře, hotely a všechny další nemovitosti, které mateřská firma pořídí. V takovémto rozsahu různých typů nemovitostí, které představují vždy jiný přístup a jiný způsob řízení, bylo nutné rozšířit počet zaměstnanců o specialisty na některé z těchto oblastí.

4.1.2 Postavení společnosti na trhu

Pokud bychom měli hodnotit postavení společnosti na trhu, tak je nutné uvést, že za společností stojí velmi silná mateřská společnost, která je jejím hlavním zákazníkem

a dodává jí svou velmi aktivní akviziční činností stále nové a nové zakázky. Společnost tedy není nijak zvlášť ovlivněna trhem, ale spíše rozhodnutím vedení mateřské společnosti. Dokud pro ni bude výhodné mít vlastní tým lidí na správu svých nemovitostí, bude společnost CPI – Facility a. s., existovat. V momentě, kdy mateřská společnost nabude dojmu, že pro ni toto řešení není výhodné, bude to pro společnost znamenat ukončení aktivity. Současná situace nenaznačuje tomu, že by měla být činnost společnosti ukončena, počítá se s její další existencí.

4.2 Analýza účetních výkazů vybrané společnosti dle požadavků IFRS

Analýza účetních výkazů bude prováděna na výkazech sestavených k 31. 12. 2011, a to na rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Informace pro provedení analýzy výkazů byly zjištěny z účetní závěrky a z přílohy účetní závěrky.

4.2.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek společnosti je tvořen jak dlouhodobým nehmotným, tak také hmotným majetkem. Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je evidován v pořizovací ceně. Součástí této ceny jsou i úroky z úvěrů a půjček na jeho pořízení aktivované v průběhu výstavby. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně do 40 tis. Kč a dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací ceně do 60 tis. Kč je považován za drobný. Tento majetek není v rozvaze vykazován, je účtován do nákladů v roce jeho pořízení. Pokud je do užívání zařazen drobný majetek většího rozsahu, jsou náklady na jeho pořízení časově rozlišovány po dobu dvou let. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je odpisován metodou rovnoměrných odpisů na základě jeho předpokládané doby životnosti.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Do dlouhodobého nehmotného majetku společnosti patří pouze software, který je používán při zajištění hlavní činnosti společnosti. Byl pořízen na začátku srpna v roce 2011

v hodnotě 87 tis. Kč a zařazen do dlouhodobého nehmotného majetku. Při jeho pořízení nevznikly žádné vedlejší náklady spojené s jeho pořízením. Doba odepisování se stanovila na základě odhadované doby použitelnosti na 5 let. Při měsíčním odpisu 1,45 tis. byla hodnota softwaru na konci období 80 tis. Kč. Odpisy v roce 2011 činily cca 7,25 tis. Kč.

Podle mezinárodních účetních standardů, konkrétně standardu IAS 38 – Nehmotný majetek je možné nehmotné aktivum vykázat, pokud splňuje tři základní kritéria. Musí být identifikovatelné, kontrolovatelné a musí sloužit k zajištění budoucího ekonomického prospěchu.

Vzhledem k tomu, že software všechna výše uvedená kritéria splňuje, je možné jej aktivovat, a protože jde o nehmotný majetek s omezenou dobou použitelnosti, každoročně by se měl testovat na znehodnocení. Způsob odepisování použitý v účetnictví dle ČÚL v tomto případě je možné aplikovat také v IFRS, tudíž je možné software vykázat ve stejné hodnotě, tedy 80 tis. Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek tvoří samostatné movité věci a soubory movitých věcí, kam patří automobily, notebook a kancelářský nábytek, veškeré z těchto věcí slouží podnikatelské činnosti společnosti. Podle pravidel společnosti je notebook odepisován po dobu tří let, nové automobily a kancelářský nábytek po dobu pěti let. Majetek je odepisován lineárně. Hodnota dlouhodobého hmotného majetku k datu 31.12.2011 byla 113 tis. Kč.

Mezinárodní účetní standarty řeší problematiku dlouhodobého hmotného majetku ve standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Dle IAS 16 podnik drží tento majetek za účelem jeho používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami nebo k administrativním účelům, majetek je používán déle než jedno účetní období. IAS 16 se nevztahuje na dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončení činnosti, dlouhodobý majetek, který slouží jako investice do nemovitostí, biologická aktiva, a na neobnovitelné přírodní zdroje.

IAS 16 uvádí různé způsoby ocenění aktiv. Vzhledem k tomu, že tento majetek byl pořízen koupí, bude oceněn podle IAS 16 pořizovacími náklady. Pořizovací náklady zahrnují všechny náklady, jež je nutné vynaložit, aby aktivum mohlo být používáno k účelu, ke kterému bylo pořízeno.

Mezi nejvýznamnější přírůstky v položce hmotného majetku v rozvaze v roce 2011 patří pořízení dvou osobních automobilů. Tyto automobily byly odkoupeny v souvislosti s ukončením smlouvy o finančním pronájmu, kterou měla společnost uzavřenou po dobu 3 let s leasingovou společností, a to za předem dohodnutou kupní cenu. Vzhledem k tomu, že v obou případech byla kupní cena stanovena na částku vyšší než limit pro jednorázový náklad 40 tis. Kč, rozhodla se účetní jednotka odepisovat tyto automobily účetně po dobu 60 měsíců, dle svých interních pravidel. Přistoupila tedy k automobilům, jakoby šlo o nové kusy.

Vzhledem k tomu, že obvykle společnost automobily pořízené formou finančního leasingu používá pouze následující 3 roky, je možné očekávat, že po uplynutí této lhůty dojde k jejich odprodeji. V tomto případě by pak bylo nutné pro vykázání dle IFRS upravit odpisový plán a zohlednit v něm tuto skutečnost.

Oba automobily byly zařazeny k datu 1. 10. 2011, šlo o Škodu Roomster, která byla zařazena ve výši pořizovací ceny 46 747 Kč, a o Škodu Fabii Combi, která byla zařazena ve výši pořizovací ceny 44 171 Kč. Odpisové plány obou automobilů dle ČÚL jsou uvedeny v následujících tabulkách.

Tabulka 3: Výpočet odpisů automobilu Škoda Roomster dle ČÚL

Automobil Škoda Roomster				
Rok	Cena pořízení	Lineární odpisy	Zůstatková cena	Dopad na HV formou odpisu
2011	46 746	2 337	44 409	-2 337
2012		9 349	35 060	-9 349
2013		9 349	25 710	-9 349
2014		9 349	16 361	-9 349
2015		9 349	7 012	-9 349
2016		7 012	0	-7 012

Zdroj: vlastní výpočty

Tabulka 4: Výpočet odpisů automobilu Škoda Fabia Combi dle ČÚL

Automobil Škoda Fabia Combi				
Rok	Cena pořízení	Lineární odpisy	Zůstatková cena	Dopad na HV formou odpisu
2011	44 171	2 209	41 962	-2 209
2012		8 834	33 128	-8 834
2013		8 834	24 294	-8 834
2014		8 834	15 460	-8 834
2015		8 834	6 626	-8 834
2016		6 626	0	-6 626

Zdroj: vlastní výpočty

Pokud bychom vykazovali tento majetek dle IFRS jako pořízení ojetého automobilu (bez ohledu na to, že mu předcházela finanční leasing, protože pak by vykázání bylo úplně odlišné, viz kapitola 4.2.2), bylo by nutné zohlednit předpokládanou dobu použitelnosti 3 roky. Vývoj odpisů pak uvádí následující tabulka.

Tabulka 5: Výpočet odpisů automobilu Škoda Roomster dle IFRS

Automobil Škoda Roomster				
Rok	cena pořízení	lineární odpisy	zůstatková cena	dopad na HV formou odpisu
2011	46 746	3 896	42 851	-3 896
2012		15 582	27 269	-15 582
2013		15 582	11 687	-15 582
2014		11 687	0	-11 687

Zdroj: vlastní výpočty

Tabulka 6: Výpočet odpisů automobilu Škoda Fabia Combi dle IFRS

Automobil Škoda Fabia Combi				
Rok	cena pořízení	lineární odpisy	zůstatková cena	dopad na HV formou odpisu
2011	44 171	3 681	40 490	-3 681
2012		14 724	25 766	-14 724
2013		14 724	11 043	-14 724
2014		11 043	0	-11 043

Zdroj: vlastní výpočty

Dalším majetkem, který měla společnost v evidenci, byl notebook a kancelářský nábytek. Obě tyto aktiva splňují podmínky pro jejich vykázání také dle IAS 16. Předpokládá se jejich využití až do doby jejich úplného opotřebení, a tak bude vykazování dle ČÚL i IFRS shodné.

Tabulka 7: Výpočet odpisů notebooku

Notebook				
Rok	Cena pořízení	Lineární odpisy	Zůstatková cena	Dopad na HV formou odpisu
2010	41 886	11 635	30 251	-11 635
2011		13 962	16 289	-13 962
2012		13 962	2 327	-13 962
2013		2 327	0	-2 327

Zdroj: vlastní výpočty

Společnost v rámci věrnostního programu nakupuje mobilní telefony. Z důvodu jejich nízké ceny, jež by neměla zásadní vliv na rozvahu, nebudou v rozvaze vykazovány.

Ve výkazech CPI – Facility s. r. o., byly vykázány tržby z prodeje dlouhodobého majetku 254 tis. Kč. Při správném zohlednění životnosti a očekávané zůstatkové hodnoty v účetnictví by ovšem společnosti neměl vznikat výnos při prodeji dlouhodobého majetku. Prodejní cena by se měla rovnat zůstatkové účetní hodnotě.

V případě účtování dle IFRS by zisk z prodeje dlouhodobého majetku nevznikl, protože se upraví odpisový plán a zohlední se v něm očekávaná výše prodejní ceny. V tomto případě tedy vzniká rozdíl mezi vykázáním dle českého účetnictví a mezinárodních účetních standardů.

4.2.2 Leasing

Dle české účetní legislativy účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, o něm účtují a odepisují jej v souladu s účetními metodami. Zároveň také dle § 28, odst. 1, 3 tento majetek odepisuje účetní jednotka, která jej poskytuje jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu.

Oblast leasingu je v rámci IFRS upravena standardem IAS 17 – Leasing. Dle tohoto standardu je jako finanční leasing klasifikován leasing, kde jsou převáděna všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z jeho vlastnictví předmětu leasingu. Jako operativní je klasifikován leasing, kde rizika plynoucí z vlastnictví takového aktiva nejsou převáděna.

Na rozdíl od ČÚL je dle IAS 17 vykazován majetek ve finančním leasingu v rozvaze nájemce. Dochází ke zvyšování aktiv v podobě hmotného majetku proti dlouhodobému závazku z leasingu na straně pasiv. Aktivum je pak oceněno nižší z částek fair value (tržní hodnota) aktiva nebo současnou hodnotou minimálních leasingových splátek na počátku leasingu.

Takovýto majetek se odepisuje po dobu jeho použitelnosti, pokud ovšem neexistuje přiměřená jistota, že se nájemce po ukončení smlouvy o finančním leasingu stane vlastníkem majetku, vyžaduje se odpisování po dobu trvání leasingu, pokud je tato doba kratší než doba použitelnosti aktiva.

Z výše uvedeného je evidentní, že přístup k vykazování majetku pořízeného formou finančního leasingu je dle obou úprav diametrálně odlišný. České účetnictví nedovoluje vykazovat takovýto majetek ve výkazech nájemce. Je možné o něm podat informaci pouze prostřednictvím podrozvahové evidence a přílohy k účetní závěrce. IFRS naproti tomu vyžaduje vykazání takového majetku ve výkazech nájemce, proto v této oblasti budou výkazy sestavené podle jednotlivých úprav rozdílné.

Společnost CPI Facility s. r. o., měla v roce 2011 uzavřeny smlouvy o finančním leasingu na 11 automobilů. Podrobněji bude rozebrána problematika finančního leasingu na příkladu automobilu Audi A8 pořízeném v lednu 2011 formou finančního leasingu.

Automobil byl pořízen za 2 591 250 Kč bez DPH. Délka trvání leasingu byla stanovena na 54 měsíců. Leasing počal 5. 1. 2011 a poslední splátka je splatná 5. 6. 2015.

Tabulka 8: Přehled klíčových dat ze smlouvy o finančním pronájmu

Počátek leasingu - 0. Splátka	Ukončení leasingu dle smlouvy - poslední splátka	Požizovací cena - bez DPH	Akontace - bez DPH	Měsíční splátka	Poslední splátka
5.1.2011	5.6.2015	2 591 250	777 343,90	39 177,00	39 179,30

Zdroj – leasingová smlouva

Společnost se rozhodla, že po skončení leasingu prodá automobil za 350 000 Kč.

Podle ČÚL bude hospodářský výsledek ovlivněn po dobu trvání leasingové smlouvy výší leasingových splátek a postupným rozpouštěním akontace a po jejím ukončení odpisy hmotného majetku, pokud bude zařazen do majetku, anebo jednorázovým odpisem v případě zařazení do majetku s hodnotou pod 40 tis. Kč.

Vývoj dopadu finančního leasingu na hospodářský výsledek v tomto případě uvádí následující tabulka.

Tabulka 9: Leasingové splátky dle ČÚL

dle české účetní legislativy						
Rok	Měsíc	Leasingová splátka	Rozpuštění zálohy	ČÚL Náklad	Závazek z leasingu	Dopad do HV
2011	12	470 124,00	172 750,00	642 874,00	1 451 392,07	-642 874,00
2012	12	470 124,00	172 750,00	642 874,00	1 073 525,67	-642 874,00
2013	12	470 124,00	172 750,00	642 874,00	667 493,63	-642 874,00
2014	12	470 124,00	172 750,00	642 874,00	231 196,51	-642 874,00
2015	6	236 062,00	86 375,00	322 437,00	0,00	-322 437,00

Zdroj: vlastní výpočty

Dle ČÚL je náklad na finanční leasing účtován lineárně, a to podle splátkového kalendáře, a zároveň je k jednotlivým splátkám připočítána amortizace zálohy na finanční leasing. Náklady vykázané ve výkazu zisku a ztráty jsou stále konstantní a nezohledňují současnou hodnotu peněz tak jako IFRS (úrokové náklady na počátku finančního leasingu jsou vyšší z titulu vyšší dlužné částky).

Dle IFRS je na počátku finančního leasingu osobní automobil zařazen do majetku společnosti nájemce. Vzhledem k tomu, že se společnost rozhodla automobil po ukončení finančního leasingu prodat, sníží se pořizovací cena použitá pro kalkulaci odpisů o očekávanou prodejní cenu.

V průběhu používání se dle IFRS zvyšují oprávky se souvztažným zápisem vůči nákladům na odpisy dlouhodobého hmotného majetku a současně je ve výkazu zisku a ztráty zachycen úrokový náklad. Dopady finančního leasingu do hospodářského výsledku dle IFRS zobrazuje následující tabulka:

Tabulka 10: Leasingové splátky dle IFRS

IFRS							
Rok	Měsíc	Úrokový náklad	Splátka jistiny	Leasingová Splátka	Odpisy	Zůstatková Hodnota	Dopad do HV
2011	12	107 641,07	362 482,93	470 124,00	448 250,00	2 143 000,00	-555 891,07
2012	12	92 257,60	377 866,40	470 124,00	448 250,00	1 694 750,00	-540 507,60
2013	12	64 091,95	406 032,05	470 124,00	448 250,00	1 246 500,00	-512 341,95
2014	12	33 826,88	436 297,12	470 124,00	448 250,00	798 250,00	-482 076,88
2015	6	4 865,49	231 196,51	236 062,00	448 250,00	350 000,00	-453 115,49

Zdroj: vlastní výpočty

Výše uvedené tabulky ukazují, jak rozdílný dopad bude mít účtování finančního leasingu pouze u jednoho automobilu. Takovýchto automobilů, i když ne za tak vysokou cenu, pořídila společnost celkem 11 a je tedy evidentní, že vykázaný hospodářský výsledek podle IFRS by v roce 2011 zaznamenal nárůst v porovnání s výsledkem dle české legislativy.

U tohoto automobilu vzniknou rozdíly také v momentě jeho zařazení při ukončení smlouvy o finančním leasingu v roce 2015, kdy společnost předpokládá jeho okamžitý prodej za cenu 350 tis. Kč.

Podle IFRS budou v roce prodeje náklady spojené s automobilem pořizovaným formou finančního leasingu ve výši 453 115,49 Kč. Tyto náklady zahrnují úrokové náklady a odpisy, při jejichž kalkulaci již bylo zohledněno vyřazení automobilu prodejem za 350 tis. Kč. Zůstatková cena automobilu bude rovna ceně, za kterou bude realizován prodej, tzn. z prodeje jako takového nevznikne žádný dopad do hospodářského výsledku. Celkové náklady spojené s tímto majetkem za rok 2015 budou stále na úrovni 453 115,49 Kč.

V českém účetnictví budou náklady v roce prodeje na úrovni 322 437 Kč. Představuje je leasingová splátka a rozpuštění zbývajících částí akontace zaplacené při uzavření leasingové smlouvy. Protože česká legislativa nijak nezohledňuje odpisy takto pořizovaného majetku,

bude mít realizace prodeje dopad pouze na stranu výnosů ve výši 350 tis. Kč. Tento výnos pokryje náklady, které v průběhu roku vzniknou na tento automobil, a ve výkazech se projeví kladně v hospodářském výsledku.

Souhrnně je dopad veškerých nákladů spojených s tímto automobilem podle každého z účetních systémů zachycen v následující tabulce.

Tabulka 11: Prodej automobilu po ukončení smlouvy o finančním leasingu se zohledněním zůstatkové ceny

	IFRS	ČUL
NÁKLADY PŘED PRODEJEM	-453 115,49	-322 437,00
ZŮSTATKOVÁ CENA	-350 000,00	0,00
PRODEJNÍ CENA	350 000,00	350 000,00
HV PO PRODEJI	-453 115,49	27 563,00

Zdroj: vlastní výpočty

Z tabulky je patrné, že při účtování dle ČUL jsou náklady v jednotlivých letech vyšší než náklady kalkulované dle IFRS, což je způsobeno odlišným způsobem jejich kalkulace (vždy jsou použity jiné základny, detailní popis je uveden výše), a v roce prodeje dlouhodobého majetku se hospodářský výsledek nelogicky zvyšuje o prodejní cenu vozu. V tomto případě společnost generuje zisk v oblasti, která není předmětem jejího podnikání.

Dle IFRS je při stanovení odpisového plánu nutné zohlednit očekávanou zůstatkovou cenu majetku. V tomto případě se jedná o očekávanou prodejní cenu vozidla bez DPH. Celkové náklady v průběhu životnosti jsou tak dle IFRS nižší. Po posledním měsíčním odpisu je zůstatková hodnota dle IFRS rovna očekávané prodejní ceně. V případě realizace prodeje na konci životnosti dochází v IFRS ke vzájemné kompenzaci vyřazované zůstatkové hodnoty majetku s prodejní cenou, takže dopad transakce do výsledku hospodaření je nulový.

4.2.3 Oběžná aktiva

V oběžných aktivech společnost eviduje krátkodobé pohledávky, krátkodobý finanční majetek a časové rozlišení.

Pohledávky

Největší část pohledávek, které společnost eviduje, vyplývá z jejích obchodních vztahů vůči odběratelům. Vzhledem k tomu, že celková částka pohledávek z obchodních vztahů je velmi vysoká (Brutto 62 965 tis. Kč) a některé z nich jsou již dlouhou dobu po splatnosti, vytváří společnost v souladu s ČÚL opravné položky, aby zohlednila riziko nesplacení některých z nich ve svých výkazech. Podkladem pro kalkulaci výše opravných položek je vlastní analýza platební schopnosti zákazníků a věková struktura pohledávek.

U těch pohledávek, u nichž není tvořena individuální opravná položka dle výše uvedeného, společnost dále tvoří opravnou položku na všeobecná podnikatelská rizika, a to ve výši 50% z hodnoty pohledávek u pohledávek 181 až 360 dní po splatnosti a ve výši 100% hodnoty pohledávek u pohledávek nad 360 dní po splatnosti.

Dále eviduje pohledávky ve vztahu k ovládané nebo ovládající osobě, vůči státu a krátkodobé poskytnuté zálohy.

Co se týče vykazování pohledávek dle IFRS, nejsou pohledávky samostatně definované. Aplikují se na ně především pravidla IAS 1, IAS 11, IAS 18 a IAS 39. Podle IFRS se tak např. pohledávky z obchodního styku vykazují v rozvaze na samostatném řádku, který má být součástí oběžných aktiv, popř. krátkodobého majetku.

Pohledávky se podle IFRS oceňují zůstatkovou hodnotou sniženou o opravné položky, tzn. podnik také musí snížit hodnotu pohledávky v případě, že eviduje indikátory jejího snížení. Podle IFRS představuje ztráta snížení hodnoty rozdíl mezi účetní hodnotou a odhadnutou zpětně ziskatelnou částkou, přičemž negativně ovlivňuje výsledek hospodaření.

V případě pohledávek se tedy jak v IFRS, tak v ČÚL aplikuje podobný postup na zjištění zůstatkové hodnoty pohledávek a neměl by tedy v jejich vykázání vzniknout rozdíl.

Krátkodobý finanční majetek a časové rozlišení

Krátkodobý finanční majetek tvoří v tomto případě pouze peníze a peněžní ekvivalenty, které jsou jak podle ČÚL, tak podle IFRS oceněny nominální hodnotou a budou vykázány v obou případech stejně.

Časové rozlišení obsahuje pouze náklady příštích období, které představují uskutečněné výdaje za výkony, služby, které budou přijaty v budoucnu (např. dopředu uhrazené nájemné, pojistné, předplatné). Vzhledem k tomu, že jde o již uskutečněné výdaje, budou oceněny tyto položky dle ČÚL i IFRS stejným způsobem, v reálné výši výdajů a v jejich vykázání tak nevznikne rozdíl.

4.2.4 Pasiva

Ve svých výkazech společnost na straně pasiv eviduje jak vlastní, tak cizí kapitál. Vlastní kapitál je tvořen základním kapitálem, rezervními fondy, výsledky hospodaření minulých let a výsledkem hospodaření běžného období. Vykázání položek základního kapitálu a rezervního fondu se předpokládá na stejné úrovni. Položky hospodářského výsledku mohou být odlišné, a to z toho důvodu, že mohou být aplikovány dle IFRS jiná pravidla na některé náklady a výnosy, které jsou součástí výkazu zisku a ztráty. Co se týče cizího kapitálu, eviduje společnost dlouhodobé i krátkodobé závazky a časové rozlišení.

Výraznou část dlouhodobých závazků představují závazky vůči ovládané nebo ovládající osobě a představují využití otevřeného úvěrového rámce od mateřské společnosti až do výše 60 000 tis. Kč. Splatnost tohoto úvěrového rámce je 31. 12. 2014, přičemž ke konci roku 2011 čerpala společnost dlouhodobou část úvěru ve výši 43 108 tis. Kč. Krátkodobá část úvěru splatná do jednoho roku byla vykázána v položce krátkodobých závazků vůči ovládané nebo ovládající osobě. Závazky z obchodních vztahů a dlouhodobé přijaté zálohy představují pouze zlomek dlouhodobých závazků.

Krátkodobé závazky jsou z velké části tvořeny závazky z obchodních vztahů, dále, jak již bylo výše uvedeno, závazky vůči ovládané nebo ovládající osobě, také závazky vyplývající

z toho, že má společnost zaměstnance (tzn. vůči zaměstnancům, zdravotním pojišťovnám, státu) a dále eviduje také dohadné účty pasivní, krátkodobé přijaté zálohy a jiné závazky.

Závazky jsou podle ČÚL oceněny jmenovitou hodnotou. Podle IFRS se tyto druhy závazků oceňují v historické ceně, tzn. v částce, která bude použita na jejich úhradu. Z tohoto důvodu budou uvedené závazky vykázány dle obou systémů ve stejné výši.

Společnost vykazuje odložený daňový závazek ve výši 1 tis. Kč, který vyplývá z rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy hmotného majetku. Odložené daňové aktivum, které vyplývá z vytvořených daňových ztrát, nebylo v účetní závěrce roku 2011 vykázáno. Dle ČÚL i IFRS by v tomto případě žádná odložená daň neměla být vykázána. Důvodem pro nezaúčtování je obava, zda se společnost dostane do daňového zisku a toto aktivum bude možné v budoucnu využít.

4.2.5 Položky výkazu zisku a ztráty

Výnosy

Výnosy společnosti jsou z významné části tvořeny tržbami za prodej zboží a tržbami za prodej vlastních výkonů a služeb. Veškeré služby jsou poskytovány na území České republiky. Dále eviduje také výnosy z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, ostatní provozní výnosy, výnosové úroky a ostatní finanční výnosy.

Položka tržby za prodej zboží činila v roce 2011 68 372 tis. Kč. Jedná se o tržby z prodeje elektrické energie. Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb zahrnující tržby za správu a údržbu nemovitostí a také nájemné movitých věcí dosáhly částky 38 295 tis. Kč.

Výnosy (revenues) jsou upraveny v IAS 18. Předmětem jsou výnosy jak provozní, tak výnosy finanční. Jedná se o výnosy:¹¹³

- z prodeje zboží a výrobků;
- z poskytování služeb;
- úroky, licenční poplatky a dividendy.

Výnosy představují hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají při běžných podnikových činnostech, jestliže tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišného od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků. Ocenění výnosů je prováděno ve fair value přijaté nebo nárokové protihodnoty. Většinou tedy ve výši přijatých peněz, ve fair value přijatých aktiv nebo ve výši vzniklé pohledávky.¹¹⁴

Výnosy podle tohoto standardu nejsou např. výnosy z leasingových smluv (IAS 17 – Leasingy), výnosy ze služeb spojených se smlouvami o zhotovení (IAS 11 – Smlouvy o zhotovení, výnosy z pojistných smluv v pojišťovnách apod.).

Tržby z prodeje zboží naplňují podmínky IAS 18, tzn. na kupujícího jsou převedena všechna významná rizika a odměny z vlastnictví zboží či výrobků, částku výnosů a nákladů lze spolehlivě ocenit. Společnost již nemá žádnou kontrolu nad zbožím a poplynou jí užitky spojené s transakcí. Tržby z prodeje zboží tak zůstanou ve stejné výši a položka bude vykázána v hodnotě 68 372 tis. Kč. Tržby z poskytování služeb také naplňují podmínky IAS 18, proto zůstanou ve stejné hodnotě a položka bude vykázána ve výši 38 413 tis Kč.

¹¹³ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualiz. aroz. vydání. Brno: Computer Press, 2011. s. 269. ISBN 978-80-251-3652-2.

¹¹⁴ Tamtéž, str. 269, 273.

Náklady

Náklady společnosti jsou tvořeny náklady vynaloženými na prodané zboží, spotřebou materiálu a energie, služeb, osobními náklady, daněmi a poplatky, odpisy, zůstatkovou cenou prodaného dlouhodobého majetku a materiálu, ostatními provozními a finančními náklady a nákladovými úroky.

Náklady na prodané zboží představují náklady za nakoupenou elektrickou energii, kterou společnost dále přeprodává. Výkonová spotřeba představuje nakupovaný materiál, energii a služby, které společnost používá při realizaci své podnikatelské činnosti.

V případě úpravy výkazů tak, aby splňovaly kritéria dle IFRS, by došlo ke změně u položky Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, protože by byl upraven odpisový plán tak, aby odrážel očekávanou kupní cenu prodáváného majetku. Dopad z transakce do výkazu zisku a ztráty by pak byl nulový a zůstatková cena prodaného majetku by byla shodná s tržbami z prodeje dlouhodobého majetku.

Podle koncepčního rámce představují náklady pro podnik snížení ekonomického prospěchu, které se projeví buď úbytkem nebo snížením aktiv, nebo zvýšením závazků. Tento úbytek vede ke snížení vlastního kapitálu, a to jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. Náklady se účtují v okamžiku, kdy dochází ke spotřebě přijatého zboží nebo služby, a oceňují se reálnou hodnotou přijatého zboží nebo přijatých služeb. Náklady, které společnost vykazuje, splňují podmínky, aby mohly být vykázány i dle IFRS ve stejné výši, s výjimkou položky zůstatkové ceny prodaného majetku, jak je uvedeno výše.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo prostřednictvím analýzy účetních výkazů porovnat způsob vykázání jednotlivých položek v nich obsažených dle české legislativy a dle Mezinárodních účetních standardů, dále přiblížit přístupy a pravidla těchto úprav a jejich dopady na zachycení vybraných položek v účetnictví a v účetních výkazech a především poukázat na rozdíly, které způsobí nemožnost interpretovat si data správným způsobem různými uživateli účetních informací bez podrobnější znalosti účetního systému, v souladu s nímž je vedeno účetnictví a sestaveny účetní výkazy.

Z analýzy výkazů společnosti vyplývají některé významné rozdíly zachycení účetních operací podle pravidel ČÚL a IFRS. Jde především o vykazování položek dlouhodobého majetku, které byly pořízeny formou finančního leasingu. Důvodem je rozdílný přístup k zachycení takových transakcí v obou systémech, kdy ČÚL vyžaduje účtování majetku, který je předmětem finančního leasingu u pronajímatele, naopak dle IFRS se majetek vykazuje v účetnictví nájemce. Výše nákladů v případě finančního leasingu tak bude výrazně odlišná v každé z úprav. Díky majetku pořízeného formou finančního leasingu by bylo nutné také provést úpravy položek nákladů v minulých letech, které se do aktuálního roku odráží v položce výsledku hospodaření minulých let, které by bylo nutné také upravit dle IFRS ve všech minulých letech tak, aby tato položka byla zobrazena v souladu s touto úpravou.

Další rozdíl představuje odepisování automobilů, které byly pořízeny po ukončení smlouvy o finančním leasingu za částku vyšší než 40 tis. Kč. Účetní jednotka podle ČÚL zaúčtovala tento majetek do dlouhodobého majetku a nastavila dobu odepisování na 60 měsíců, jakoby šlo o nové automobily. Obvykle však automobily po 3 letech prodává, proto by byly účetní odpisy kalkulované dle IFRS tak, aby zohlednily tuto skutečnost.

Jiný způsob vykazování by byl také v případě zůstatkové ceny majetku, který byl v průběhu roku prodán. Dle IFRS by byly upraveny odpisové plány tohoto majetku tak, aby jeho zůstatková cena odpovídala kupní ceně a dopad transakce do výkazu zisku a ztráty by měl v roce prodeje nulový dopad na běžný hospodářský výsledek.

Co se týká ostatních položek aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, dle provedené analýzy by byly vykázány stejným způsobem jak podle ČÚL, tak podle IFRS.

Je evidentní, že i v případě takové analýzy výkazů středně velké společnosti, existují jisté rozdíly. Pokud by měly být analyzovány výkazy velkých společností, které jsou součástí nadnárodních koncernů, rozdíly budou velmi významné.

V prvním kroku by bylo vhodné v české legislativě přiblížit účtování položek majetku pořizovaných formou finančního leasingu ke způsobu jejich vykazování dle IFRS. Jde o stále často využívaný model způsobu pořízení majetku, proto v těchto položkách mohou vznikat rozdíly ve velkém množství účetních výkazů různých společností.

Dále by měly být upraveny přístupy k vykazování majetku zařazovaného do dlouhodobého majetku, popř. rovnou do nákladů (pokud se jejich kupní cena pohybuje do 40 tis. Kč) po ukončení smlouvy o finančním leasingu, protože zde dochází často ke zkreslení jejich doby využitelnosti, např. při pořízení takového majetku za částku 5 000 Kč bývají tyto účtovány rovnou do spotřeby a v účetnictví nefigurují, i když je společnost dále využívá ke své podnikatelské činnosti.

Tyto skutečnosti potvrzují potřebu dále pracovat na probíhajících projektech harmonizace účetních systémů jak v rámci České republiky, tak na úrovni Evropské unie. Dokud bude ovšem účetní systém aplikovaný v České republice ovlivněn daňovým řádem jako dosud a výsledek hospodaření bude představovat základnu pro kalkulaci daně z příjmů, nebude možné data sladit tak, aby výsledky hospodaření vykazované dle ČÚL a dle IFRS poskytovaly stejné informace.

Seznam použité literatury

Seznam citované literatury

BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. 166 s. ISBN 978-80-7372-778-9.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a roz. vydání. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

HÝBLOVÁ, E.; SEDLÁČEK, J.; VALOUCH, P. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 138 s. ISBN 80-210-3473-4.

JANHUBA, M. *Základy teorie účetnictví*. 2. upravené vyd. Praha: Oeconomica, 2007. 216 s. 180. ISBN 978-80-245-1268-6.

JÍLEK, J.; SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví bank a finančních institucí 2008*. 6. vyd. Praha: Grada, 2008. 584 s. ISBN 978-80-247-2575-8.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012. 413 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – světový koncept*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2003. 544 s. ISBN 80-7273-090-8.

KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Polygon. 2004, 304 s. ISBN 80-7273-095-9.

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2002, 660 s. ISBN 80-7261-062-7.

KRUPOVÁ, L. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů hodnotově ovlivňujících účetní výkaznictví*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. 170 s. ISBN 978-80-7372-557-0.

MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. *Finanční účetnictví poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. 139 s. ISBN 978-80-7372-690-4.

KIESO, D. E.; WEYGANDT, J.J.; WARFIELD, T.D. *Intermediate Accounting: IFRS Edition*. Volume 1. 1st ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2010. 800 pgs. ISBN: 978-0-470-61630-7.

NOBES, C.; PARKER, R. B. *Comparative international accounting*. 11thed. Harlow: PrenticeHall, 1998. 640 pgs. ISBN 0-13-736463-6.

KOLÁŘOVÁ, E. *Harmonizace finančního účetnictví na mezinárodní standardy u malých a středních firem*. [disertační práce]. Brno: Vysoké učení technické v Brně, 2005. 28 s. ISBN 80-214-2899-6.

Zákon č. 304/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS do kapsy 2010* [online]. Praha: Deloitte Česká republika. 2007, 142 s. [vid. 2013-01-26]. Dostupný z:
http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf

DELOITTE GLOBAL SERVICES. *Standards* [online]. New York Deloitte Global Services Limited. [vid. 2013-05-01]. Dostupný z:
<http://www.iasplus.com/en/standards/standard4>.

ERNST & YOUNG. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou* [online]. Praha: Ernst & Young, 2006, 161 s. [vid. 2013-05-01]. Dostupné z:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/\\$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_CAL_Comparison_2006/$FILE/IFRS%20CAL%20Comparison%202006_CZ_FINAL.pdf).

EUROPEAN COMMISSION. International Accounting Standard 1 Presentation of Financial Statements [online]. Brusel: EC, [vid. 2013-05-01]. Dostupný z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias1_en.pdf.

IFRS FOUNDATION. *IASC Foundation to become IFRS Foundation on 1 July 2010*. [online]. London: IFRS Foundation, 2010. [vid. 2013-03-11]. Dostupný z: <http://www.ifrs.org/news/announcements-and-speeches/Pages/iasc-foundation-name-change.aspx>.

IFRS FOUNDATION. *Memorandum of Understanding „The Norwalk Agreement“*. [online]. London: IFRS Foundation, 2002. [vid. 2013-02-02]. Dostupný z: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175819018817&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *IFRS a české účetní předpisy podobnosti a rozdíly 2009*. [online]. Praha: PriceWaterhouseCoopers, 2009. [vid. 2013-03-11]. <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

SEC. *Work Plan for the Consideraion of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers*. [online]. Washington: SEC, 2010. [vid. 2013-03-11]. Dostupný z: <http://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/globalaccountingstandards.pdf>.

ZEFF, S.A. *Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*. [online]. Deloitte Global Services, 2004. [vid. 2013-03-11]. Dostupný z: <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/0407zeffusgaap.pdf>

VALLIŠOVÁ, L.; DVOŘÁKOVÁ; L. *Corporate Accounting Processes in the Czech Republic in the Context of European Harmonization and Standardization*. Pilsen: University of West Bohemia, 2011, vol. 1, no. 1., Také dostupné komerčně z: <http://search.proquest.com>.

Seznam bibliografií

ANTHONY, R. N.; REECE, J. S. *Accounting principles*. 7th. ed. Chicago: Irwin, 1995. 686 s. ISBN 0-256-12401-9.

KOVANICOVÁ, D. Účetní předpoklady, principy a konvence. *Účetnictví nevýdělečných organizací a obcí*, 2008, roč. 2008, č. 1, s. 2-6. ISSN 1213-3493.

MLÁDEK, R. *Světové účetnictví*. 3. aktualiz. a přepracované vyd. Praha: Linde, 2005. 416 s. ISBN 80-7201-519-2.

Seznam příloh

Příloha 1	Rozvaha společnosti.....	I
Příloha 2	Výkaz zisku a ztráty společnosti	VI
Příloha 3	Přehled IFRS standardů	IX
Příloha 4	Přehled mezinárodních účetních standardů IAS.....	X
Příloha 5	Přehled interpretací SIC a IFRIC.....	XI

Příloha 1 Rozvaha společnosti

Označ.	A K T I V A	řád.	Běžné účetní období			Min.účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř.02+03+31+63)	001	69 242	- 3 117	66 125	25 652
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř.04+13+23)	003	260	- 67	193	760
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	87	- 7	80	
B.I.1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	87	- 7	80	
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	173	- 60	113	83
B.II.1.	Pozemky	014				
2.	Stavby	015				
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	173	- 60	113	83
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř.24 až 30)	023				677
B.III.1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				677
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označ. a	A K T I V A b	řád. c	Běžné účetní období			Min.účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř.32+39+48+58)	031	64 825	- 3 050	61 775	23 701
C.I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032				
C.I.1.	Materiál	033				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
3.	Výrobky	035				
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (ř.40 až 47)	039				
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř.49 až 57)	048	63 519	- 3 050	60 469	22 952
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	62 965	- 3 050	59 915	21 725
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050	16		16	41
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	101		101	792
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	302		302	62
8.	Dohadné účty aktivní	056				
9.	Jiné pohledávky	057	135		135	332
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř.59 až 62)	058	1 306		1 306	749
C.IV.1.	Peníze	059	187		187	151
2.	Účty v bankách	060	1 119		1 119	598
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				

Označ. a	A K T I V A b	řád. c	Běžné účetní období			Min.účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
D.I.	Časové rozlišení (ř.64+65+66)	063	4 157		4 157	1 191
D.I.1.	Náklady příštích období	064	4 157		4 157	1 191
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066				

Zdroj: interní zdroj společnosti

Označ.	P A S I V A	řád.	Běžné období	Minulé období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř.68+85+119)	067	66 125	25 652
A.	Vlastní kapitál (ř.69+73+79+82+85)	068	- 32 094	- 33 733
A.I.	Základní kapitál (ř.70+71+72)	069	2 000	2 000
A.I.1.	Základní kapitál	070	2 000	2 000
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A.II.	Kapitálové fondy (ř.74 až 78)	073		
A.II.1.	Emisní ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
5.	Rozdíl z přeměn společností	078		
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř.80+81)	079	101	95
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	080	101	95
2.	Statutární a ostatní fondy	081		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř.83+84)	082	- 35 834	- 35 937
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	083		
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	084	- 35 834	- 35 937
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	1 639	109
B.	Cizí zdroje (ř.87+92+103+115)	086	98 219	57 804
B.I.	Rezervy (ř.88 až 91)	087		
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
3.	Rezerva na daň z příjmů	090		
4.	Ostatní rezervy	091		

Označ.	P A S I V A	řád.	Běžné období	Minulé období
a	b	c	5	6
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř.93 až 102)	092	43 222	23 434
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	093	90	
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	094	43 108	23 411
3.	Závazky - podstatný vliv	095		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	097	23	23
6.	Vydané dluhopisy	098		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
8.	Dohadné účty pasivní	100		
9.	Jiné závazky	101		
10.	Odložený daňový závazek	102	1	
B.III.	Krátkodobé závazky (ř.104 až 114)	103	54 997	34 370
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	104	40 778	27 765
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	105	2 511	2 948
3.	Závazky - podstatný vliv	106		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
5.	Závazky k zaměstnancům	108	1 493	1 962
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	762	1 027
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	5 885	268
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	21	21
9.	Vydané dluhopisy	112		
10.	Dohadné účty pasivní	113	3 533	351
11.	Jiné závazky	114	14	28
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř.116+117+118)	115		
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C.I.	Časové rozlišení (ř.120+121)	119		1 581
C.I.1.	Výdaje příštích období	120		1 581
2.	Výnosy příštích období	121		

Zdroj: interní zdroj společnosti

Příloha 2 Výkaz zisku a ztráty společnosti

Označ. a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účet. obd.	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	68 372	65 980
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	54 665	51 090
+	Obchodní marže (ř.01-02)	03	13 707	14 890
II.	Výkony (ř.05+06+07)	04	38 413	25 050
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	38 413	25 050
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
II.3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř.09+10)	08	23 543	24 342
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	2 312	2 264
B.2.	Služby	10	21 231	22 078
+	Přidaná hodnota (ř.03+04-08)	11	28 577	15 598
C.	Osobní náklady (ř.13 až 16)	12	24 669	30 634
C.1.	Mzdové náklady	13	18 055	22 463
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	5 962	7 303
C.4.	Sociální náklady	16	652	868
D.	Daně a poplatky	17	104	72
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	73	134
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř.20+21)	19	254	2 737
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	254	2 735
III.2	Tržby z prodeje materiálu	21		2
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř.23+24)	22	127	2 732
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	127	2 732
F.2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	789	- 20 373
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	391	489
H.	Ostatní provozní náklady	27	- 355	2 601
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+28-29)	30	3 815	3 024

Označ. a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účet. obd.	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř.34+35+36)	33		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	16	41
N.	Nákladové úroky	43	2 147	2 906
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	3	1
O.	Ostatní finanční náklady	45	46	51
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+46- 47)	48	- 2 174	- 2 915
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř.50+51)	49	1	
Q.1.	-splatná	50		
Q.2.	-odložená	51	1	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř.30+48-49)	52	1 640	109
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř.56+57)	55	1	
S.1.	-splatná	56		
S.2.	-odložená	57	1	

Označ. a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účet. obd.	
			běžném 1	minulém 2
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř.53-54-55)	58	- 1	
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.52+58-59)	60	1 639	109
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř.30+48+53-54)	61	1 641	109

Zdroj: interní zdroj společnosti

Příloha 3 Přehled IFRS standardů

IFRS	NÁZEV
IFRS 1	První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Platby akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje - zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11	Společná uspořádání
IFRS 12	Zveřejňování informací o účasti v jiných účetních jednotkách
IFRS 13	Oceňování reálnou hodnotou

Zdroj: Vlastní zpracování dle DELOITTE GLOBAL SERVICES. Standards. [online] New York: Deloitte Global Services, [vid. 2013-05-05] Dostupný z: <http://www.iasplus.com/en/standards>.

Příloha 4 Přehled mezinárodních účetních standardů IAS

IAS	NÁZEV
IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události v rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně z příjmu
IAS 14	Vykazování podle segmentů
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasing
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejňování informací o spřízněných stranách
IAS 26	Plány penzijních požitků
IAS 27	Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených společností
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Účasti ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitimní účetní závěrka
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38	Nehmotná aktiva a SIC 32 - Náklady webové stránky
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

Zdroj: Vlastní zpracování dle DELOITTE GLOBAL SERVICES. Standards. [online] New York: Deloitte Global Services, [vid. 2013-05-05] Dostupný z: <http://www.iasplus.com/en/standards>.

Příloha 5 Přehled interpretací SIC a IFRIC

SIC	NÁZEV
SIC 7	Zavedení Eura
SIC 10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem
SIC 12	Konsolidace - jednotky zvláštního určení
SIC 13	Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků
SIC 15	Operativní leasingy - pobídky
SIC 21	Daně ze zisku - zpětná ziskatelost přeceněných neodpisovatelných aktiv
SIC 25	Daně ze zisku - změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů
SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu
SIC 29	Zveřejňování - Ujednání o poskytování licencovaných služeb
SIC 31	Výnosy (tržby) - barterové transakce zahrnující reklamní služby
SIC 32	Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky
IFRIC	
IFRIC 1	Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích
IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing
IFRIC 5	Práva na podíly ve fondech pro vyřazení, rekultivaci a životní prostředí
IFRIC 6	závazky z účasti na specifickém trhu - odpad elektrických a elektronických zařízení
IFRIC 7	Aplikace přístupu přepracování podle IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IFRIC 8	Rozsah IFRS 2
IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů
IFRIC 10	Mezitímní účetní výkaznictví a snížený hodnoty aktiv
IFRIC 11	IFRS 2: Transakce s vlastními akciemi v rámci skupiny
IFRIC 12	Smlouvy o poskytování licencovaných služeb
IFRIC 13	Programy loajality zákazníků (zákaznické věrnostní programy)
IFRIC 14	Hranice pro vykazování aktiv z programů zaměstnaneckých požitků, minimální požadavky na financování programů a jejich interakce
IFRIC 15	Smlouvy o výstavbě nemovitostí
IFRIC 16	zajištění čisté investice v zahraniční jednotce
IFRIC 17	Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům
IFRIC 18	Transfery aktiv od zákazníků

Zdroj: Vlastní zpracování dle DELOITTE GLOBAL SERVICES. Standards. [online] New York: Deloitte Global Services, [vid. 2013-05-05] Dostupný z: <http://www.iasplus.com/en/standards>.